

Das Problem
einer Vereinheitlichung
des industriellen Rechnungswesens
auf supranationaler Ebene
dargestellt am Beispiel
Frankreich-Deutschland

INAUGURAL-DISSERTATION

zur Erlangung des Doktorgrades der Wirtschafts-
und Sozialwissenschaftlichen Fakultät der
Johann-Wolfgang-Goethe-Universität Frankfurt a. M.

vorgelegt von

DIPL.-KFM. INGEBORG BRECHT AUS AUGSBURG

1956

Das Problem
einer Vereinheitlichung
des industriellen Rechnungswesens
auf supranationaler Ebene
dargestellt am Beispiel
Frankreich-Deutschland

INAUGURAL-DISSERTATION

zur Erlangung des Doktorgrades der Wirtschafts-
und Sozialwissenschaftlichen Fakultät der
Johann-Wolfgang-Goethe-Universität Frankfurt a. M.



vorgelegt von

DIPL.-KFM. INGEBORG BRECHT AUS AUGSBURG

1956

1. Referent: Prof. Dr. Karl Hax

2. Referent: Prof. Dr. Fritz Neumark

Tag der mündlichen Prüfung: 17. und 19. Dezember 1956

Tag der Promotion: 19. Dezember 1956

Inhalt

Einleitung:	Seite
Die Bedeutung der Vereinheitlichung des industriellen Rechnungswesens im Rahmen der wirtschaftlichen Integration Europas	7
Teil A:	
Vergleichende Darstellung der Bestrebungen zur Normalisierung des industriellen Rechnungswesens in Frankreich und in Deutschland	14
I. Die Normalisierungsbestrebungen in Frankreich	14
II. Die Normalisierungsbestrebungen in Deutschland	27
III. Vergleich der Normalisierungsbestrebungen in beiden Ländern	32
1. Die private Initiative der Normalisierungsbestrebungen	32
2. Die staatlichen Maßnahmen zur Vereinheitlichung des industriellen Rechnungswesens	34
3. Die Motive der Vereinheitlichungsmaßnahmen	38
IV. Die Einstellung der industriellen Praxis zur Frage der Vereinheitlichung des Rechnungswesens	42
1. Die Einstellung der deutschen Industrie	42
2. Die Einstellung der französischen Industrie	47
3. Vergleich der Einstellung der industriellen Praxis in beiden Ländern	57
Teil B:	
Die Wertung des industriellen Rechnungswesens in Frankreich im Vergleich zu Deutschland und ihre Bedeutung für den Erfolg der Normalisierungsbestrebungen	62
I. Die geringe Wertung des industriellen Rechnungswesens in Frankreich und ihre Ursachen nach der Ansicht französischer Autoren	62
II. Untersuchung der Ursachen für die geringe Wertung des industriellen Rechnungswesens in Frankreich und die sich daraus ergebenden Schlußfolgerungen für den Erfolg der Normalisierungsbestrebungen	68

1. Der Einfluß der Steuergesetzgebung auf die Entwicklung des industriellen Rechnungswesens in Frankreich	68
2. Der Individualismus des französischen Unternehmers und sein Einfluß auf die Entwicklung des industriellen Rechnungswesens	76
3. Der Einfluß der französischen Wirtschaftsstruktur auf den Stand des industriellen Rechnungswesens	80
4. Der Traditionalismus des französischen Volkes in seiner Bedeutung für die Normalisierungsbestrebungen	82
5. Der Einfluß der französischen Wirtschaftsgesinnung auf die Entwicklung des industriellen Rechnungswesens	83
a) Die relativ langsame Entwicklung Frankreichs zum Industriestaat	83
b) Die in Frankreich und Deutschland verschiedene Wertung der gewerblichen Tätigkeit im Mittelalter und zur Zeit des Merkantilismus als Ursache für die verschiedene Entwicklung zum kapitalistischen Land	87
c) Die Beziehungen zwischen kapitalistischem Wirtschaftsgeist und französischer Mentalität und ihre Bedeutung für die Rolle des Rechnungswesens in Frankreich	91
aa) Bedarfsdeckung und Erwerbsstreben	91
bb) Traditionalismus und ökonomischer Rationalismus	94
d) Die Bedeutung der französischen Wirtschaftsgesinnung für eine supranationale Vereinheitlichung des industriellen Rechnungswesens	97
6. Die Stellung der Betriebswirtschaftslehre und der Lehre vom industriellen Rechnungswesen im Rahmen des französischen Unterrichts und der wissenschaftlichen Forschung	98
a) Das wirtschaftswissenschaftliche Ausbildungssystem	98
b) Die Lehrbücher auf dem Gebiet des industriellen Rechnungswesens	100
c) Die Notwendigkeit einer Reform des wirtschaftswissenschaftlichen Ausbildungswesens in Frankreich im Hinblick auf die nationale und internationale Vereinheitlichung	108
d) Die ersten Versuche einer Reform und die Schwierigkeiten, auf die sie stoßen	111

e) Der nichtwissenschaftliche Charakter der betriebswirtschaftlichen Disziplinen in Frankreich als Problem einer Reform der wirtschaftswissenschaftlichen Ausbildung	114
aa) Die französische Auffassung der Wissenschaft, dargestellt am Beispiel der Volkswirtschaftslehre in Frankreich	114
bb) Französische Psychologie und Mentalität als Ursachen für die Idee der Wissenschaft und der Universität in Frankreich . .	116
cc) Die Bedeutung der französischen Ideale hinsichtlich Wissenschaft und Universität für die Betriebswirtschaftslehre und für eine Reform der wirtschaftswissenschaftlichen Ausbildung .	118
dd) Der wissenschaftliche Charakter der Betriebswirtschaftslehre in Deutschland	125
f) Psychologische Ursachen als letzte Erklärung für den verschiedenen Stand der Betriebswirtschaftslehre in Frankreich und in Deutschland	128

Teil C:

Schlußfolgerungen in bezug auf Möglichkeiten und Grenzen einer Vereinheitlichung des industriellen Rechnungswesens auf supranationaler Ebene .	132
--	-----

Literaturverzeichnis	142
--------------------------------	-----

Einleitung

Die Bedeutung der Vereinheitlichung des industriellen Rechnungswesens im Rahmen der wirtschaftlichen Integration Europas

Die abendländische Geschichte steht heute am Ende einer Epoche. Europa hat seine wirtschaftliche und politische Vormachtstellung verloren, das Gleichgewicht der Welt hat sich zugunsten der beiden antagonistischen Blöcke im Westen und im Osten verschoben, während die Staaten des alten Kontinents lediglich die Rolle von Satelliten spielen. Aus dieser Situation entstand die Idee, durch einen politischen Zusammenschluß der europäischen Staaten eine dritte Weltmacht zu schaffen, die sich zwischen den beiden anderen Staaten behaupten könnte.

Der Gedanke der europäischen Union ist nicht neu¹. Eine ununterbrochene Reihe von Denkern hat immer wieder die Idee des Vereinigten Europa verfochten: so der Italiener Dante, der Holländer Grotius, der Spanier Suarez, die Engländer Penn und Bentham, die Franzosen Abbé de St. Pierre und Saint Simon, der Zar Alexander und der deutsche Philosoph Kant. Aber alle Projekte vermochten niemals die öffentliche Meinung für sich zu gewinnen und blieben Utopien. Jedes Volk glaubte seine Unabhängigkeit, die es vielfach hart erkämpft hatte, bewahren zu müssen, und dafür schien der Nationalstaat die beste Garantie zu bieten.

Nach dem ersten Weltkrieg erkannte man das Problem deutlicher, war sich aber noch nicht genügend der Konsequenzen bewußt, welche die Verschiebung des Gleichgewichtes zwischen Europa und der übrigen Welt haben mußte. Die USA überließen die alte Welt wieder ihrem Schicksal, nachdem sie durch ihr Eingreifen in den Krieg ihre Struktur entscheidend beeinflußt hatten. Rußland isolierte sich nach der Revolution ebenfalls von Europa und baute unter schweren Opfern eine mächtige Industrie auf. Noch blieb die internationale Geschichte im wesentlichen europäische Geschichte in dem Sinne, daß die zu lösenden Probleme, die drohenden Konflikte und die Krisen ihren Ausgangspunkt auf dem alten Kontinent

¹ Für die folgenden Ausführungen vgl. Bonnefous, Edouard, »L'idée Européenne et sa Réalisation«, Paris 1950.

nahmen. Europa bewahrte die Illusion seiner politischen und wirtschaftlichen Vorherrschaft, und weder die paneuropäische Bewegung noch das Vorhaben Briands (1929) oder die Europa-Union in Basel (1933) führten zu einem positiven Ergebnis.

Erst Ausgang und wirtschaftliche Folgen des zweiten Weltkrieges machten es jedem klar, wie sehr die Stellung Europas in der Welt geschwächt war. Die früheren unterentwickelten Länder hatten sich in großem Umfang industrialisiert, der wirtschaftliche Aufschwung der USA nahm während der Kriegsjahre ungewöhnliche Ausmaße an und auch die UdSSR erholte sich nach dem Kriege außerordentlich schnell. Europa aber war zerstört, tief getroffen durch Kriegseinwirkungen und Besatzung; seine Produktionskapazität war beschnitten, der Handel lahmgelegt. Die USA, eingedenk der Rolle, die ihnen durch den Kriegsausgang zugefallen war, bemühten sich anders als nach dem ersten Weltkrieg, Europa wieder aufzurichten. Tatsächlich beseitigten der Marshall-Plan und die OEEC die monetären Schwierigkeiten, die durch die Dollarlücke entstanden waren und ermöglichten so den Wiederaufbau; doch erreichten sie nicht ihr eigentliches Ziel, nämlich dem dauernden Ungleichgewicht des intereuropäischen Handels zu steuern. Dieses Ungleichgewicht der Zahlungsbilanzen ist aber ein Kernpunkt der Schwierigkeiten, in denen sich unser Kontinent augenblicklich befindet. Der von den Klassikern gepriesene Marktautomatismus, der unter den Bedingungen der liberalistischen Wirtschaftsordnung des 19. Jahrhunderts seine Berechtigung gehabt haben mag, kann nicht mehr funktionieren unter den Bedingungen unserer heutigen Wirtschaftsordnung, die dem Staat eine aktive Rolle zuweist auf allen denjenigen Gebieten, auf denen das Konkurrenzprinzip mit gewissen sozialen Erwägungen nicht vereinbar zu sein scheint. Diese heute in allen europäischen Staaten mehr oder weniger stark vertretene interventionistische Wirtschaftspolitik hat zur Folge, daß neben die privaten auch staatliche Monopole treten und insbesondere der Außenhandel durch Verbote, Kontingentierungen und Diskriminierungen aller Art gekennzeichnet ist. Diese Situation aber ist äußerst nachteilig für die Entwicklung des Handels. Es folgt daraus ein chronisches Ungleichgewicht der Handelsbilanzen, und dies wiederum hindert die Produktion und die Ausnützung der natürlichen Hilfsquellen in den einzelnen Ländern, was schließlich, in the long run, zur Senkung der Produktivität und des Lebensstandards in Europa führen muß.

Die Entwicklung der europäischen Industrie und des Außenhandels nach dem Kriege zeigte zwar zunächst ein ganz anderes Bild, doch bedeutete die

OEEC tatsächlich nur eine vorläufige Hilfe: Es gelang ihr weder, die Wirtschaftspolitik der europäischen Staaten zu koordinieren, noch konnte sie es verhindern, daß sich der Wiederaufbau vielfach in Richtung auf eine nationale Autarkie vollzog. Das Problem stellt sich daher mit dem Auslaufen der amerikanischen Hilfsprogramme erneut in aller Schärfe. Immer noch erscheint die Vereinigung der Nationalstaaten als eine Notwendigkeit, denn nur auf diese Weise können die Handelsschranken fallen und ein großer gemeinsamer Markt entstehen, der eine Spezialisierung der einzelnen Länder auf die jeweils am günstigsten herzustellenden Produkte erlaubt. Nur wenn Europa sich den Bedingungen des modernen Wirtschaftslebens anpaßt und sich eine in wirtschaftlicher wie in politischer Hinsicht starke Position zu schaffen vermag, kann es hoffen, seine Unabhängigkeit wiederzugewinnen und zu bewahren.

Was nun die praktische Verwirklichung dieser Idee angeht, so gibt es zwei gegensätzliche Meinungen. Die »Föderalisten« wollen Europa in einem präzise ausgearbeiteten und a priori definierten institutionellen Rahmen vereinigen, wogegen die »Funktionalisten« einen schrittweisen Zusammenschluß der europäischen Staaten herbeiführen wollen, und zwar durch supranationale Regelung bestimmter Teilfragen. Die letzte Methode ist realistischer als die erste und ermöglicht es, konkrete Einzelprobleme anzugehen, bevor man an eine politische Organisation im ganzen denkt. Sie führt zur Planung und Schaffung überstaatlicher Spezialbehörden, an die die Staaten einen Teil ihrer Souveränität abtreten. Das unmittelbare Ziel dieser Einrichtung ist zwar wirtschaftlicher Art, der letzte Zweck ist aber ein politischer, nämlich die Schaffung der Vereinigten Staaten von Europa. In diesem Zusammenhang gewinnt der Gedanke einer Vereinheitlichung des industriellen Rechnungswesens eine über seine unmittelbare technische Zielsetzung weit hinausgehende Bedeutung. Die wirtschaftliche Zusammenarbeit zwischen großen Industriegruppen, die Schaffung gemeinsamer Märkte, der Fortfall von Zollschranken setzt voraus, daß man die wirtschaftliche Struktur der jeweils betroffenen Branchen genau kennt, damit man in der Lage ist, die sich aus einer Neuordnung ergebenden Folgen mit Sicherheit vorauszubestimmen. Jeder Fehlschlag gefährdet ja nicht nur die in Frage stehende Teilregelung, sondern diskreditiert darüber hinaus den Gedanken der Integration als solchen. Die wirtschaftliche Struktur und die Entwicklung von Industriezweigen kann man aber zuverlässig nur mit Hilfe des industriellen Rechnungswesens erfassen. Das industrielle Rechnungswesen ist zunächst einmal eine einzelwirtschaftliche Angelegen-

heit. Will man es für zwischenbetriebliche oder überbetriebliche Aufgaben nutzbar machen, dann kann man Begriffsbildung und Methoden nicht mehr allein auf die individuellen Verhältnisse des Einzelbetriebs zuschneiden, sondern muß eine Vereinheitlichung anstreben. Diese Vereinheitlichung erfolgte naturgemäß zunächst auf nationaler Ebene. Die Entwicklung während des Krieges und vor allem nach dem Kriege stellt die beteiligten Fachkreise vor die Aufgabe, die Vereinheitlichung auch auf internationaler Ebene anzustreben.

Dieses Problem hat bereits erhebliche praktische Bedeutung bei der Errichtung des gemeinsamen Marktes für Kohle und Stahl im Rahmen des Schuman-Planes gewonnen, und zwar im Zusammenhang mit den vorgesehenen Ausgleichszahlungen im Kohlenbergbau. Man ist aber dieser Frage zunächst einmal ausgewichen und begnügte sich mit summarischen Abrechnungsmethoden. Die Aufgabe einer Vereinheitlichung des Rechnungswesens der in der Montan-Union zusammengefaßten Industriezweige – des Kohlenbergbaus und der eisenschaffenden Industrie – ist also bis jetzt noch ungelöst. Immerhin ist die Überzeugung allgemein, daß es sich hier um eine besonders dringliche Aufgabe für die nächste Zukunft handelt².

Der Gedanke einer Vereinheitlichung des industriellen Rechnungswesens auf internationaler Basis für alle Industriezweige wurde u. a. auch von den Vereinigungen der prüfenden und beratenden Berufe Europas aufgegriffen. Diese Berufsgruppe ist mit Rücksicht auf ihre Berufsausbildung, ihre praktischen Erfahrungen und den Einfluß, den sie auf Wirtschaftsgesetzgebung und Praxis auszuüben vermag, für eine solche Aufgabe besonders geeignet. Zum anderen hat sie ein starkes berufliches Interesse an der Lösung dieses Problems im Hinblick auf die fortschreitende internationale Verflechtung der Unternehmungen, die sie zu prüfen hat. Am 17. November 1951 wurde in Paris die »Union Européenne des Experts Comptables Economiques et Financiers« (UEC) gegründet³, der 12 Wirtschaftsprüferorganisation aus den Ländern Belgien, Deutschland, Frankreich, Holland, Italien, Luxemburg, Österreich, Portugal, der Schweiz und Spanien angehören. Ihre Aufgabe besteht nach dem Wortlaut der Statuten darin, den Meinungsaustausch über alle Fragen im Arbeitsbereich der Angehörigen

² Vgl. Séjourné, Georges, »Plan Schuman et Economie humaine«, Pariser Diss. 1952, S. 175.

³ Vgl. »Einheitliches Rechnungswesen als Beitrag zur europäischen Integration«. Bericht über den Kongreß der UEC in Florenz und Rom vom 5.–10. Oktober 1953, Düsseldorf 1955.

gen solcher freien Berufe zu erleichtern, die unabhängige Funktionen von Beratern und Prüfern im Treuhandwesen, auf wirtschaftlichem und finan-
ziellem Gebiet ausüben, die Mitglieder der der UEC angehörenden Berufs-
organisationen sind und die in ihren Ländern durch die Berufsbezeich-
nungen accountants, censores jurados de cuentas, dottori commercialisti,
ragioneri collegiati, experts comptables, Wirtschaftsprüfer, Wirtschaftstreu-
händler qualifiziert sind; die Entwicklung der Methoden der Betriebs-
führung und namentlich der des Rechnungswesens und der Prüfungstechnik
durch eine allmähliche Angleichung der in den einzelnen Ländern ange-
wandten rationellsten und wirksamsten Verfahren zu fördern; die nation-
alen Methoden der Berufsausbildung und des Zuganges zu den genannten
Berufen zu vergleichen, um sie allmählich einander anzupassen; die Be-
dingungen zu studieren, unter denen es Angehörigen der genannten Berufe
möglich ist, dauernd oder zeitweilig ihren Beruf oder ihr Mandat in einem
anderen europäischen Land wahrzunehmen; die Möglichkeit einer Anglei-
chung der »Ordnungen über die Berufspflichten« zu erwägen, die von den
Angehörigen der genannten Berufe in den einzelnen europäischen Län-
dern beachtet werden müssen; Beziehungen zu den Organisationen inter-
nationaler Zusammenarbeit, wie die Internationale Handelskammer, die
Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit, die UNESCO usw.,
anzubahnen und zu pflegen und ganz allgemein jede Gelegenheit wahr-
zunehmen, die geeignet ist, einen Gemeinschaftsgeist zwischen den euro-
päischen Angehörigen der genannten Berufe sich entwickeln zu lassen,
der es ihnen ermöglicht, gemeinsam für die Verbesserung ihrer Arbeits-
bedingungen und -methoden zu sorgen.

Zur Verwirklichung dieser Zielsetzung wurden vom Conseil der UEC
10 ständige Ausschüsse gebildet, deren Zahl 1954 auf 12 erhöht wurde.

Es handelt sich um folgende Kommissionen:

1. Die Kommission »Technique Comptable« strebt die Vereinheitlichung
der Buchungs- und Bilanzierungstechnik in den der UEC angeschlos-
senen Ländern Westeuropas an, um eine Vergleichsbasis für die Ergeb-
nisse der Unternehmungen der einzelnen Länder zu schaffen.
2. Die Kommission »Lexicologie Comptable« unterstützt sie bei dieser
Aufgabe durch die Ausarbeitung eines Fachwörterbuchs des Rechnungs-
wesens, in dem Definition und Gleichwertigkeit der wichtigsten Fach-
ausdrücke in den Sprachen der Mitgliedsländer festgelegt werden: eine
Voraussetzung für die Durchführung von vergleichenden Studien.

3. Die Kommission »Révision Comptable« beschäftigt sich mit einem Vergleich der in den einzelnen Ländern bei internen und externen Prüfungen, Kreditwürdigkeitsprüfungen, Unternehmensbewertungen usw. angewandten Methoden mit dem Ziel, die Bedingungen für die Zusammenarbeit internationaler Teams von Fachleuten des Rechnungswesens bei Prüfung oder Schaffung überstaatlicher Institutionen zu erforschen.
4. Die Kommission »Droit Comptable« führt einen Vergleich gesetzlicher oder gebräuchlicher Vorschriften durch, die für Bilanzen und Gewinn- und Verlustrechnungen in allen Ländern der UEC gelten, während
5. die Kommission »Droit Fiscal« die Steuersysteme der einzelnen europäischen Länder hinsichtlich ihrer Rückwirkung auf das Rechnungswesen vergleicht.
6. Die Kommission »Etudes Historiques« versucht, die wechselseitigen Einflüsse der historischen Ursachen für die unterschiedliche Entwicklung des Rechnungswesens in den einzelnen Ländern aufzuzeigen.
7. Die Kommission »Etudes Economiques et Financières« untersucht den Einfluß der Steuer-, Sozial- und Devisengesetzgebung auf die nationale Preisbildung und den intereuropäischen Warenaustausch.
8. Die Kommission »Organisation et Statuts Professionnels« beschäftigt sich mit Monographien über die in jedem Mitgliedsland geltenden beruflichen Organisationen und Zusammenschlüsse der Wirtschaftsprüfer.
9. Die Kommission »Formation Professionnelle« stellt Monographien über die Berufsausbildung der jungen Wirtschaftsprüfer in den verschiedenen Ländern zusammen.
10. Die Kommission »Publications« berichtet von den in Europa in den letzten Jahren erschienenen wichtigsten Werken und Aufsätzen fachlicher Art.
11. Die Kommission »Mathématique Financière« bearbeitet gewisse Spezialprobleme des Rechnungswesens, die nur mit Hilfe mathematischer Methoden zu lösen sind, während sich die
12. Kommission »Contrôle Budgetaire et Economie de Gestion« sich mit Fragen der Plankostenrechnung auseinandersetzt.

Aus den verschiedenen Aufgabenstellungen der Ausschüsse geht hervor, welche Schwierigkeiten und Probleme sich dem Versuch der Vereinheitlichung in den Weg stellen. Gesetzliche Vorschriften, Handelsbräuche und Schulungsmethoden auf dem Gebiet des Rechnungswesens sind in jedem

Land verschieden. Das gleiche gilt für Ausbildung und Organisation der prüfenden Berufe. Sehr oft ist die Bedeutung, die das Rechnungswesen für die Wirtschaft der einzelnen Länder hat, sehr unterschiedlich. Eine vergleichende Untersuchung setzt aber eine einheitliche Begriffsbildung und Terminologie voraus, die oft nicht einmal innerhalb der einzelnen Länder gegeben ist. Im internationalen Rahmen werden diese begrifflichen Unterschiede noch durch sprachliche Schwierigkeiten vergrößert. Die Ausarbeitung eines vergleichenden Lexikons auf dem Gebiet des Rechnungswesens für die Mitgliedstaaten der UEC ist daher von grundlegender Bedeutung für das Gelingen der Vereinheitlichungsbestrebungen.

Hinzu kommt als weiteres Problem das mögliche Ausmaß der Vereinheitlichung. Es erhebt sich die Frage: Was kann vereinheitlicht werden und wie weit kann vereinheitlicht werden, welches sind die Möglichkeiten und Grenzen? Denn sehr viele Besonderheiten auf dem Gebiet des industriellen Rechnungswesens in den einzelnen Staaten haben ihren Ursprung in der historischen Entwicklung, der Wirtschaftsstruktur und der Mentalität der Völker. Dadurch sind der Vereinheitlichung Grenzen gesetzt, von deren Beachtung oder Nichtbeachtung der angestrebte Erfolg wesentlich abhängt. In der folgenden Arbeit, die das Problem der Vereinheitlichung des industriellen Rechnungswesens auf internationaler Basis zum Gegenstand hat, soll am Beispiel Frankreichs und Deutschlands zunächst untersucht werden, worauf die bestehenden Unterschiede im Rechnungswesens beider Länder zurückzuführen sind. Aus der Erkenntnis dieser Ursachen lassen sich dann wesentliche Schlußfolgerungen hinsichtlich der Möglichkeiten und Grenzen einer gegenseitigen Angleichung des industriellen Rechnungswesens in beiden Ländern ziehen. Es sollen also in erster Linie die grundsätzlichen Fragen einer solchen Vereinheitlichung behandelt werden. Erst wenn in dieser Richtung volle Klarheit besteht, hat es Zweck, sich mit der Frage der technischen Gestaltung im einzelnen auseinanderzusetzen.

Teil A

Vergleichende Darstellung der Bestrebungen zur Normalisierung des industriellen Rechnungswesens in Frankreich und in Deutschland

Wenn auf internationaler Basis vereinheitlicht werden soll, dann entsteht zunächst die Frage nach dem Stand des Rechnungswesens in den einzelnen Ländern. Würde es nämlich in allen Betrieben eines Landes einheitliche Grundzüge aufweisen, dann wäre das eine große Erleichterung für die überstaatlichen Vereinheitlichungsarbeiten. Das ist aber hinsichtlich der beiden Länder Frankreich – Deutschland nicht der Fall. Ein Vergleich ihrer nationalen Vereinheitlichungsbestrebungen läßt bereits sehr gut die Unterschiede erkennen, aus denen sich die Probleme einer internationalen Normalisierung ergeben.

I. Die Normalisierungsbestrebungen in Frankreich⁴

Der Gedanke einer Vereinheitlichung des Rechnungswesens tauchte in Frankreich schon 1685 auf, als De la Porte in seinem Werk »*Traité de la Science des négocians et teneurs de livres*« den ersten Versuch einer logischen Kontenklassifizierung unternahm. Daß dieses Buch Beachtung fand, beweist seine hohe Auflagenzahl. 1793 wurde von Degrange, dem Erfinder des Mehrspaltenjournals, die Fünf-Konten-Theorie aufgestellt und beherrschte die romanische Buchhaltungstheorie sehr lange. Was jedoch die Praxis angeht, so fanden die Werke dieser Autoren keinen Widerhall. Die Industrie interessierte sich keineswegs für Kontenpläne und jeder organisierte seine Buchhaltung nach Gutdünken. Dies war der Anlaß, aus dem sich der französische Staat seit dem Ende des 19. Jahrhunderts mit der Vereinheitlichung eines Teiles des Rechnungswesens, nämlich der Bilanzen der Aktiengesellschaften, beschäftigte. Die Pflicht zur Buchführung war zwar handelsrechtlich vorgeschrieben⁵, doch machte sich die mangelnde

⁴ Vgl. hierzu Scherpf, Peter, »Der Kontenrahmen«, München 1955, S. 2 ff., sowie Brunet, André, »*La Normalisation comptable*«, Paris 1951, S. 179 ff.

⁵ Ordonnance de Commerce 1673, später Code de Commerce 1807.

Aussagefähigkeit der Bilanzen nicht nur auf juristischem, sondern auch auf wirtschaftlichem Gebiet unangenehm bemerkbar, da die Aufstellung von Statistiken kaum möglich war, der Staat aber, selbst in der liberalistischen Ära, auf zuverlässige Wirtschaftsstatistiken als Grundlage für Schutz-, Sozialgesetzgebung usw. angewiesen war.

Daher wurde im Jahr 1880 ein Congrès de comptables in Paris einberufen, der sich um die Vereinheitlichung der Bilanzen der Aktiengesellschaften bemühte, aber zu keinem Ergebnis kam. Die 8. Sitzung des Institut International de Statistique, die 1901 in Budapest stattfand, beschäftigte sich mit der gleichen Frage. Auch hier kam man zu keiner Einigung. Man war der Ansicht, daß die Anforderungen, die jedes Unternehmen an das Rechnungswesen stellt, zu verschieden seien, als daß eine absolute Einheitlichkeit der Bilanzen erreicht werden könnte. Der Expert comptable *Savigny* in Paris erklärte diese Idee damals für einen »Mythos«⁶.

Im Jahre 1902 wurde durch einen Erlaß des Justizministeriums ein Ausschuß eingesetzt, der großenteils aus Juristen bestand, um die Gesetzgebung der Aktiengesellschaften zu revidieren. Schon nach der ersten Sitzung des Ausschusses wurde einstimmig festgestellt, daß ein Gesetz zur einheitlichen Regelung der Bilanzen und Inventare nicht aufgestellt werden könnte, weil es dem Gesetzgeber nicht möglich sei, in solche winzigen Details zu gehen und sie in einem präzisen Gesetzestext zu erfassen und weil die Lösungen einer solchen Aufgabe so zahlreich und vielfältig seien wie die Unternehmen selbst, da ja die Gegebenheiten für die Aufstellung eines Inventars oder einer Bilanz etwa in einer Kredit- und einer Kohlengesellschaft nicht die gleichen seien. Des weiteren wurde geltend gemacht, daß es durchaus nicht allen Unternehmen zuzumuten sei, Informationen über ihre Betriebsanlagen oder Vorräte samt deren Selbstkosten mitteilen zu müssen und dadurch ihrem Kredit, ihrem Geschäftsgeheimnis und ganz allgemein ihren Interessen zu schaden. Zur gleichen Zeit lehnte der Ausschuß den ihm gemachten Vorschlag ab, die commissaires aux comptes zu verpflichten, über ihre Ausbildung und Kenntnisse auf dem Gebiet der Buchhaltung einen Nachweis zu erbringen. Diese commissaires aux comptes waren durch das Aktiengesetz von 1867 geschaffen worden und sollten an Hand periodischer Prüfungen des Rechnungswesens über die Interessen der Aktionäre wachen. Da der Staat hinsichtlich der beruflichen Qualifikationen der commissaires aux comptes keinerlei Anforderungen gestellt hatte, wurden von

⁶ Brunet, a. a. O., S. 180.

seiten der Aktiengesellschaften solche Personen beauftragt, von denen sie auf Grund ihres von jeglicher Fachkenntnis ungetrübten Urteils keine Unannehmlichkeiten zu erwarten hatten – ein Zustand, der viele Mißstände mit sich brachte.

Die Stellungnahme der Kommission in einer so wichtigen Frage zeigt deutlich, welche Rolle das Rechnungswesen damals spielte und welche Bedeutung man einer Prüfung und Kontrolle von außen zumaß. Brunet meint in der Haltung dieses Ausschusses den Anfang der Stagnation zu sehen, die die Vereinheitlichungsbestrebungen in Frankreich seit Beginn des 20. Jahrhunderts kennzeichnet und knüpft daran die Warnung, daß es gefährlich sei, eine Frage gesetzlich zu regeln, deren Lösung in der öffentlichen Meinung noch keinen genügenden Reifegrad erreicht hat⁷. Zweifellos haben die negativen Ergebnisse der Arbeiten sowohl dieses Ausschusses als auch der vorangegangenen Kongresse dazu beigetragen, daß die Ausführungen der Theoretiker auf dem Gebiet der Buchungstechnik und Bilanzierung, die die Grundelemente zu einer Vereinheitlichung durchaus schon sehr klar enthielten, kein Echo und keine Verbreitung fanden. Dies gilt sowohl für das bemerkenswerte Buch von Eugène Léautey »L'Unification des Bilans des Sociétés par Actions«, 1903, das als wirklicher Vorläufer der Vereinheitlichungsbestrebungen in Frankreich angesehen werden kann⁸, wie für die ganze umfangreiche, juristisch orientierte Bilanzliteratur, die in den folgenden Jahren entstand, ebenso für den Kontenrahmen, der 1911 von Léon Batardon veröffentlicht wurde.

In den dreißiger Jahren bemühte sich die Commission Générale d'Organisation Scientifique (Cégos)⁹ um die Aufstellung einheitlicher Richtlinien für das industrielle Rechnungswesen, besonders hinsichtlich der Kalkulationsgrundlagen. Die Cégos wurde 1928 unter der Leitung der Confédération générale de la production française gegründet. Es handelte sich um einen Zusammenschluß französischer Unternehmer, die, aus einem gemeinsamen Interesse heraus, ihre Erfahrungen auf dem Gebiet des industriellen Rechnungswesens austauschten und sich zur Aufgabe machten, die Prinzipien einer korrekten Selbstkostenbestimmung zu suchen. Besonders auf dem Gebiet der Terminologie leistete die Cégos Pionierarbeit. Die Arbeiten dieser Organisation fanden jedoch keine Verbreitung

⁷ Brunet, a. a. O., S. 182. ⁸ Brunet, a. a. O., S. 184.

⁹ Vgl. Fourastlé, Jean, »La Comptabilité«, Presses Universitaires de France, Paris 1952, S. 98, ebenso Villard, Henri, »L'Utilité du Plan«, La Comptabilité et les Affaires, Juli-August 1947, S. 249 f., ferner die Documentation sur le Calcul de Revient, Edition de la C. E. G. O. S., 16, rue de Monceau, Paris.

und wurden nur einem beschränkten Kreis von Fachleuten bekannt. Aber die Studien für die Kontenrahmen 1942 und 1947 stützten sich, was die Betriebsbuchhaltung betrifft, weitgehend auf die Arbeiten der Cégos.

1935 erfolgte zum erstenmal eine staatliche Regelung auf dem Gebiet des Aktienrechts, die zwar hauptsächlich vom strafrechtlichen Aspekt der betrügerischen Bilanz ausging, aber doch schon erste Ansätze für die Vereinheitlichung der Bilanzen enthielt. Es wurde vorgeschrieben, daß bei der Aufstellung des Jahresabschlusses die Grundsätze der Bilanzkontinuität und Bilanzidentität gewahrt werden müssen und die einzelnen Posten der Gewinn- und Verlust-Rechnung aufzugliedern seien¹⁰. Diese Vorschriften waren allerdings nicht weitgehend genug, um den erhofften Erfolg herbeiführen zu können. Da hinsichtlich des Grundsatzes der Bilanzklarheit keine Regelung getroffen wurde, war der Leser nicht einmal imstande, die Bilanzen desselben Unternehmens vergleichen zu können, ganz zu schweigen von der Möglichkeit, die Bilanzen mehrerer Unternehmen zu vergleichen. Bis heute besteht in Frankreich kein Gesetz, das private Aktiengesellschaften zur Präsentation ihrer Bilanzen in einem vorgeschriebenen Rahmen verpflichtet.

1939 nahm in Frankreich, wie in anderen Ländern, die Zahl der öffentlichen Aufträge zu, was eine Regelung der Kalkulationsgrundlagen erforderte. Mehrere *decrêts-lois*¹¹ schrieben den Rüstungsbetrieben vor, eine laufende Betriebsabrechnung zu führen, deren Form ihnen freigestellt war, die aber alle Elemente der Selbstkosten für jeden Auftrag und für jede Serie klar ersichtlich machen mußte, ebenso verschiedene andere Informationen, die bei den staatlichen Kontrollen von Wichtigkeit sein konnten. Eine andere Notverordnung ging mehr ins Detail und fixierte gewisse Bedingungen, die die Betriebsbuchhaltung der für den Staat arbeitenden Unternehmen zu erfüllen hatte. Sie stellte Kalkulationsregeln auf und bestimmte die einzelnen Elemente der Gestehungspreise näher.

Diese Maßnahmen erstreckten sich jedoch nur auf die Rüstungsbetriebe und wiesen auch hier Unterschiede nach Art, Größe und Gesellschaftsform der Unternehmen auf, so daß von einer Vereinheitlichung eigentlich keine Rede sein kann. Das Problem der Normalisierung tauchte damals allerdings in aller Deutlichkeit auf, und man machte Vorschläge für Kontenpläne für die einzelnen Wirtschaftszweige, die jedoch auf heftige Kritik stießen. Paul *Caujolle*, der spätere Präsident des Ordre National des

¹⁰ Brunet, a. a. O., S. 186.

¹¹ Brunet, a. a. O., S. 134 ff.

Experts Comptables, verfaßte im November 1939 einen für die Contrôle Général de l'Armée bestimmten Bericht, in dem er die Einwände der Unternehmen gegenüber der Reform 1939 folgendermaßen zusammenfaßte: Man war der Ansicht, daß

die Aufstellung einheitlicher Regelungen unangebracht sei, solange keine Theorie der innerbetrieblichen Abrechnungstechnik ausgearbeitet sei, die besonders hinsichtlich der Bewertung der Vorräte und der Höhe der Abschreibungsquoten einheitliche Grundsätze aufzustellen vermöge, daß ferner

ein vereinheitlichtes industrielles Rechnungswesen gar nicht von Nutzen sei, da die gewünschten Resultate mit den üblicherweise in den Fabriken angewandten Methoden erreicht werden könnten, und daß schließlich die Reform des Rechnungswesens praktisch nicht durchführbar sei, zunächst wegen Mangels an qualifiziertem Personal und rechnungstechnischen Maschinen, nicht zuletzt aber auch der hohen Kosten wegen, die sie verursachen würde¹².

Diese Kritiken wiederholten sich auch bei den späteren Vereinheitlichkeitsbestrebungen.

Die erste systematische Vereinheitlichung erfolgte 1939, aber nicht auf dem Gebiet des industriellen Rechnungswesens, sondern auf dem der Versicherungen und der Banken. Es soll trotzdem darauf eingegangen werden, da gewisse Regelungen auch für die späteren Normalisierungsversuche des industriellen Rechnungswesens sehr interessant sind.

Die Vereinheitlichung begann in Frankreich bei den Versicherungen deshalb, weil auf diesem Gebiet eine Reform zugleich am notwendigsten und am einfachsten war¹³. Notwendig war die Reform deshalb, weil die Unterschiede im Rechnungswesen sehr groß waren, und zwar auf Grund der Regelungen der Staatsaufsicht, der die Versicherungen seit langem unterstanden, und die sich bemüht hatte, den Besonderheiten jeder Branche Rechnung zu tragen. Diese Verschiedenheit in der Abrechnung der Versicherungsgesellschaften bestand aber auch unter Unternehmen gleicher Branche und selbst innerhalb der gleichen Gesellschaft, wenn ihre Tätigkeit mehrere Branchen berührte. Als Folge dieses Zustandes konnte weder die Geschäftsführung überprüft werden noch die Zahlungsfähigkeit oder die Richtigkeit der Tarife, auch nicht die Aufstellung der Statistiken, auf denen die ganze Technik der Versicherungsgesellschaften beruht. Eine Ver-

¹² Vgl. Bulletin du Conseil Economique, 24. März 1949, S. 328.

¹³ Brunet, a. a. O., S. 215 ff.

einheitlichung war daher im Sinne des Schutzes für Versicherte und Sparer sehr notwendig.

Einfach war die Reform deshalb, weil sie einerseits im Rahmen der allgemeinen Verwaltungsregelungen durchgeführt werden konnte, ohne daß das Gesetz geändert werden mußte, und weil die Versicherungen andererseits an die Forderungen, die der Staat an sie stellte, sowie auch an die Kontrollausübung seitens der Behörden, seit langem gewöhnt waren. Die Reform betraf nicht die Rechnungstechnik selbst, schrieb auch keinen Kontenplan vor, sondern beschränkte sich auf die Vorschrift, zur Aufstellung der für Verwaltungskontrolle und Veröffentlichung bestimmten Unterlagen Musterformblätter zu benutzen, so für die Bilanzen, die V- und G-Rechnung und für die Bereitstellung verschiedenartiger Informationen über die Tätigkeit der Unternehmen. Brunet sagt dazu: »Die Autoren des Dekrets haben die günstigen Bedingungen (der Reform) nicht mißbraucht«¹⁴, was ein wichtiger Grund für ihr Gelingen war.

Die Vereinheitlichung der Bankbilanzen erfolgte ebenfalls auf autoritärem Weg¹⁵. Sie wurde vorbereitet von der Commission de Contrôle des Banques, die durch ein Gesetz vom 13. Juni 1941 geschaffen worden war und sowohl für Staats- als auch für private Banken zuständig ist. Auch diese Reform beschränkte sich auf die Vorschrift zur Benützung von Formblättern für die Unterlagen, die den Kontrollausschuß oder die Öffentlichkeit interessieren wie Jahresabschluß und periodische Geschäftsberichte. Die Organisation des Rechnungswesens selbst wurde nicht berührt, es bestehen in Frankreich auch keine amtlichen Kontenpläne für Bankinstitute. Interessant ist, daß der Ausschuß die Möglichkeit hat, für die zur Veröffentlichung bestimmten Dokumente andere, in ihrer Struktur einfachere Formulare vorzuschreiben als diejenigen, die er für seine eigenen Kontrollzwecke braucht. Durch diese Regelung soll verhindert werden, daß durch die Verbreitung gewisser Informationen den einzelnen Bankinstituten Nachteile erwachsen könnten. Außer diesem Zugeständnis an die Wahrung des Geschäftsgeheimnisses ließen auch andere im Rahmen der Reform ergriffene Maßnahmen ein großes Entgegenkommen des Staates den Berufsgewohnheiten der Banken gegenüber erkennen. Sie wurden in dem ganzen Maße respektiert, das mit den Forderungen der Vereinheitlichung und der Kontrollausübung vereinbar war. Das gilt sowohl für den Gebrauch, der von den eingereichten Unterlagen gemacht wird, als auch für das Ausmaß

¹⁴ Brunet, a. a. O., S. 234.

¹⁵ Brunet, a. a. O., S. 236 ff.

der den Banken auferlegten Verpflichtungen und für das der Kontroll- und Strafmaßnahmen.

Trotz ihres begrenzten Charakters stellt die Vereinheitlichung der französischen Bankbilanzen eine sehr fruchtbare Reform dar, ganz besonders hinsichtlich der Statistiken, die der Kontrollausschuß nun auf der Grundlage dieser Bilanzen aufzustellen vermag und aus denen Kreditgeber und Kreditnehmer wertvolle Informationen entnehmen können, die bisher nie in Frankreich zusammengestellt und veröffentlicht worden sind. Es konnte z. B. auf Grund der Reform eine allgemeine Statistik aufgestellt werden, die zum erstenmal die Möglichkeit bot, den Gesamtbetrag der Einlagen und der gewährten Kredite in 430 französischen Banken zu bestimmen.

Was nun das industrielle Rechnungswesen betrifft, so wurde im Jahr 1942 eine sehr groß angelegte Reform ausgearbeitet¹⁶, die sich gleichzeitig auf das Rechnungswesen der Betriebe und auf die Organisation der prüfenden Berufe erstrecken sollte. Das letztere Ziel wurde durch die Schaffung des Ordre National des Experts Comptables im April 1942 erreicht¹⁷. Der Beruf des französischen Wirtschaftsprüfers war nun einheitlich und vorbildlich organisiert, und damit war die unentbehrliche Voraussetzung geschaffen für die Durchführung und die praktische Auswertung einer Vereinheitlichung des Rechnungswesens. Was jedoch diese Vereinheitlichung betraf, so erfüllte die Reform 1942 nicht die in sie gesetzten Hoffnungen, was weitgehend mit den sehr ungünstigen politischen Umständen im Augenblick ihrer Entstehung zusammenhing.

Im April 1941 wurde durch Erlaß der Regierung Pétain ein interministerieller Ausschuß eingesetzt und mit der Ausarbeitung eines allgemeinen Kontenrahmens beauftragt, der als Muster dienen sollte für die von den einzelnen Comités d'organisation aufzustellenden Branchenpläne. Der von diesem Ausschuß vorgeschlagene Plan sah zwei verschiedene Kontenrahmen vor, einen sog. »vollständigen«, der 10 Klassen enthielt und für die Unternehmen gedacht war, die eine Betriebsbuchhaltung unterhielten, und einen sog. »vereinfachten«, der für kleinere Unternehmen gelten sollte und durch das Wegfallen der der Betriebsabrechnung vorbehaltenen Klassen 5, 6 und 7 lediglich auf die Geschäftsbuchhaltung abgestellt war.

¹⁶ Brunet, a. a. O., S. 249 ff.

¹⁷ Vgl. Brunet, a. a. O., S. 249 ff., ebenso Cordoliani, Alfred, »L'Ordre National des Experts Comptables et des Comptables Agréés«, Paris 1950, und Réchard, Louis, »La profession Libérale d'Expert Comptable et son Statut en France«, Pariser Diss. 1947, ferner die Bulletins de l'Ordre National des Experts comptables et des Comptables agréés.

Im Dezember 1943 wurde ein Comité d'adaptation eingerichtet, das aus Vertretern der Behörden und der Industrie bestand und das die Aufgabe hatte, die von den Organisationsausschüssen ausgearbeiteten Branchenpläne daraufhin zu prüfen, ob sie dem allgemeinen Rahmen entsprachen. Der Widerstand, auf den die Reform stieß, erlaubte dem Comité d'adaptation nicht, seine Aufgaben fortzuführen, und es bearbeitete nur einen einzigen Branchenkontenplan, nämlich den der Luftfahrzeugindustrie. Diese Branche war auch die einzige, für die der Plan comptable ab 1. Januar 1944 für verbindlich erklärt wurde. Die Verpflichtung beschränkte sich zunächst auf die Finanzbuchhaltung und wurde genau ein Jahr später (1. 1. 1945) auf die Betriebsbuchhaltung ausgedehnt. Abgesehen davon wurde der Plan Comptable 1942 wenig angewandt. Nur sehr wenige andere Unternehmen, von denen einige allerdings nicht unbedeutend waren, führten ihn freiwillig ein.

So war nach Kriegsende die Situation des industriellen Rechnungswesens in Frankreich die gleiche wie zuvor: jeder Unternehmer hatte die Freiheit, sein Rechnungswesen so zu organisieren, wie er es für notwendig hielt. Ist es daher ein Wunder, daß die Verschiedenheit der menschlichen Temperamente eine »diversité charmante« hervorbrachte auf diesem Gebiet, das, nach Ansicht eines französischen Autors, durch die Fülle von hier erwiesenem Erfindungsgeist und »ingéniosité« einzigartig darstellt¹⁸? Besonders die Darstellung der Resultate legte von der »charmanten Mannigfaltigkeit« lebhaft Zeugnis ab, so daß es unmöglich war, aus diesem »Krimskrams« (fatras)¹⁹ eine ernsthafte Information zu entnehmen. Das Problem der fehlenden französischen Wirtschaftsstatistiken stellt sich daher erneut, und zwar jetzt in besonderer Schärfe, da sich Frankreich nach dem Kriege zu einer dirigistischen Wirtschaftspolitik entschließen mußte. Wie alle Nationen der Welt, die mehr oder weniger entsprechend dem Grad ihrer Industrialisierung in die Ära staatlicher Regelungen eingetreten sind, konnte auch das individualistische Frankreich dieser Entwicklung nicht entgehen, da die private Initiative der Schwierigkeiten nicht mehr Herr werden konnten, die sich als Folge von Wirtschaftskrisen, Streiks und Kriegen angehäuft hatten. Seit 1914 war der Staat gezwungen, seine Rolle als indifferenter Zuschauer aufzugeben und zu einem »Etat faustien« (Jean Marchal) zu werden, d. h. als handelnder Staat in das Wirtschaftsleben

¹⁸ Chezleprêtre, Jean, »Les Raisons d'être d'un Plan Comptable Général«, Le Commerce, Oktober 1942, S. 304.

¹⁹ Fourastié, Jean, a. a. O., S. 14.

eingzugreifen und es schließlich zu dirigieren. Seit der Befreiung hat Frankreich ein System der Planwirtschaft. Die Intensität der staatlichen Interventionen spiegelt sich eindeutig im Budget wider²⁰.

Um die Wirtschaft lenken zu können, muß man ihre Entwicklung, ihre Bedürfnisse und natürlichen Hilfsquellen genau kennen. Die französischen Statistiken wiesen aber folgende Fehler auf: sie waren ungenau, nicht zahlreich genug, in weit auseinanderliegenden Zeitabständen gesammelt, sie vernachlässigten den »qualitativen« Aspekt, ganz davon abgesehen, daß sie nicht nach einheitlicher Methode aufgestellt wurden²¹.

Diese Gegebenheiten waren natürlich für die Interventionstätigkeit des Staates ein sehr großes Hindernis. Die Schwierigkeiten ergaben sich in ganz besonderem Maße auf folgenden Gebieten:

1. Wenn es sich z. B. um die Gewährung zinsloser Kredite oder anderer Subventionen des Staates an die Industrie handelt, ist sowohl für die Beurteilung, ob der Betrieb einer Unterstützung bedarf, als auch für die Höhe dieser Unterstützung das Rechnungswesen der entsprechenden Unternehmung die Grundlage. Die Entscheidungen werden daher sehr erchwert, wenn das Rechnungswesen so unterschiedlich organisiert ist, daß sich keine Vergleiche anstellen lassen.

Brunet²² zitiert aus dem Bericht über die Untersuchung des Kohlenmarktes, die im Hinblick auf die Gewährung staatlicher Beihilfen durch Gesetz vom 18. August 1936 vorgeschrieben und von Bergbauingenieuren und Steuerinspektoren durchgeführt wurde: »Die Untersuchung ist – wegen des Rechnungswesens – auf ernste Schwierigkeiten gestoßen. Tatsächlich haben sich die Buchhaltungen manchmal nicht nur als »inexistantes« oder »fantaisistes« erwiesen, immer (aber) als unvollständig, selbst in den bestgeführten Werken, sondern sie variierten von einer Fabrik zur andern, so daß sich sowohl bei der Untersuchung der Unterlagen als auch bei ihrer vergleichenden Gegenüberstellung die Ursachen für Irrtümer vervielfältigt haben...« Diese Gegebenheiten forderten sowohl von seiten der Prüfer als auch von seiten der Betriebe einen Arbeitsaufwand, der mit den Resultaten in keinem Verhältnis stand.

Nach dem Krieg entstand durch die Wiederaufbaubestrebungen die Notwendigkeit staatlicher Subventionen an die Industrie in verstärktem Maße, und das durch Uneinheitlichkeit und Unvollständigkeit der Buchhaltungen

²⁰ Franck, Louis R., »Planisme français et démocratie«, Revue Economique, März 1953, S. 196.

²¹ Brunet, a. a. O., S. 25.

²² Brunet, a. a. O., S. 46.

bedingte Fehlen statistischen Materials war erneut die Quelle vieler Schwierigkeiten. Besonders anlässlich der Gewährung von Marshall-Geldern, die eine ziffernmäßige Begründung der Forderung nicht nur von den einzelnen Unternehmen, sondern auch von seiten des Staates voraussetzten, erschien die Dringlichkeit einer Reform auf dem Gebiet des industriellen Rechnungswesens mit aller Deutlichkeit.

2. Der Erfolg der Durchführung von Preisstoppgesetzen und Preiskontrollen hängt von der Genauigkeit ab, mit der die Produktionskosten und Gewinnspannen bestimmt werden können. Im Unterschied zu anderen kriegführenden Ländern mit vereinheitlichtem industriellen Rechnungswesen, war der Erfolg der Preisstoppgesetzgebung in Frankreich nicht der gewünschte, da sich die französische Verwaltung gezwungen sah, alles zu improvisieren: Unterlagen, Methoden und Personal für die Durchführung der Bestimmungen. Da aus den Betriebsbuchhaltungen der Unternehmen keine zuverlässigen Informationen entnommen werden konnten, mußte man sich, für jeden Sektor, auf die Angaben einiger weniger Betriebe beschränken, die zwar sorgfältig als Muster ausgewählt waren (*entreprises témoins*), die sich aber doch nicht als ausreichend repräsentativ für ihre Branche erwiesen, zumal die Rentabilität der ausgewählten Unternehmen sehr verschieden war²³.

Diese Schwierigkeiten machten die Unumgänglichkeit einer Reform auch auf dem Gebiet der Betriebsbuchhaltung sehr deutlich. Fourastié ist der Ansicht, daß »die einfache Tatsache«, daß der Beamte die Verkaufspreise nicht festsetzen kann, ohne die Gestehungspreise zu kennen, »die Kontentechnik revolutionieren (*bouleverser*) muß«²⁴. In einer »Note sur le Plan comptable«²⁵ heißt es: »Die Commission (de Normalisation des Comptabilités) hat die Möglichkeit nicht ausgeschlossen, auf dem Gebiet der Kalkulationsverfahren Verpflichtungen aufzuerlegen. Während der Ausarbeitung (des Plan comptable) erhielt sie von der Regierung Direktiven, die sich auf die Möglichkeit bezogen, von der *réforme comptable* im Sinne einer besseren Preistaxierung und -überwachung Gebrauch zu machen.« Von dieser Obligation zur Beachtung gewisser Kostenrechnungsregeln wurde aus bereits erwähnten und später noch ausführlich darzustellenden Gründen abgesehen. Die Haltung der Regierung in dieser Frage zeigt aber sehr deutlich, welchen Erfolg man mittels der Reform herbeizuführen wünschte.

²³ Brunet, a. a. O., S. 44. ²⁴ Fourastié, a. a. O., S. 13.

²⁵ Hektographiertes Manuskript im Archiv des Wirtschaftsministeriums, nicht datiert.

3. Was die Erhebung von Schutzzöllen betraf, so war die französische Behörde durch die Unzuverlässigkeit der statistischen Angaben von seiten der Industrie auf Schätzungen angewiesen. Diese Tarifgestaltung, die mit nicht sehr differenzierten Prozentsätzen arbeitete, war natürlich höchst ungeeignet für die Erreichung des durch die Schutz Zollpolitik verfolgten Zieles. So wurde oft zugunsten einiger Branchen und des Staatssäckels, aber zum Schaden der Verbraucher und der Volkswirtschaft die Aufrechterhaltung von Verkaufspreisen ermöglicht, die normalerweise gesunken wären²⁶, was letzten Endes auf eine Fälschung des Schutz Zollmechanismus hinauslief. Daher wurde auch von diesem Aspekt aus die Unerläßlichkeit einer Reform des Rechnungswesens erkannt, um so mehr, als es wünschenswert schien, daß die Unterlagen für die Schutz Zollgesetzgebung nicht von den Nußnießern der Protektion erbracht, sondern von objektiver, möglicherweise staatlicher Seite aus festgestellt werden sollten.

4. Das Fehlen statistischen Materials wirkte sich schließlich auf einem anderen als dem industriellen Sektor ungünstig aus, nämlich auf dem des Transportwesens. Es soll kurz darauf eingegangen werden, weil die auch in diesem Bereich entstandenen Schwierigkeiten das Ausmaß der Vereinheitlichung in Frankreich erklären und mit ein Grund sind für die Verpflichtung zur Einführung des Kontenrahmens in Staatsbetrieben.

Das Problem ergab sich im Rahmen der Verstaatlichungen bei der Koordinierung des Transportmittel, deren optimale Lösung im Hinblick auf die vom Budget zu deckenden Defizite angestrebt wurde²⁷. Die Aufgaben der Transportpolitik lassen sich aber nur lösen, wenn diese sich auf präzise statistische Unterlagen stützen kann. Insbesondere die Aufteilung des Verkehrs auf die einzelnen Transportmittel ist nur möglich auf Grund der Kenntnis aller vorgenommenen Investitionen, der genauen Bestimmung aller Elemente der Gesteuerungskosten und schließlich der Informationsmöglichkeit über die Gewohnheiten der Benutzer. Ebenso setzt der Versuch, die Rentabilität der verschiedenen Transportmittel auf möglichst gleiche Ebene zu bringen als auch die Ausarbeitung der Tarife ein geordnetes und vor allem vergleichbares Rechnungswesen auch auf dem Gebiet des Transportwesens voraus.

Diese Schwierigkeiten sind natürlich nur Beispiele für eine große Vielzahl, die, alle verursacht durch das Fehlen von Statistiken, auf wirtschaftspoliti-

²⁶ Brunet, a. a. O., S. 50.

²⁷ Brunet, a. a. O., S. 48.

²⁸ Plan comptable général, 2. Auflage, 1950, S. 14.

schem Gebiet entstanden sind. In dem den Plan comptable 1947 einleitenden Generalbericht der Commission heißt es²⁸: »... Deshalb kann man annehmen, daß das Fehlen von Gesamtstatistiken, denen die Betriebsbuchhaltungen unwiderlegliche Garantien für Präzision und Genauigkeit verleihen würden, die Wirtschafts- und Steuerpolitik des Staates weitgehend vergeblich macht und gleichzeitig soziale Mißverständnisse begünstigt, weil dadurch ein bedeutender Teil der öffentlichen Meinung in Unkenntnis der tatsächlichen Bedingungen von Bildung und Verteilung des Volkseinkommens gelassen wird.«

Die Lösung der aufgezeigten Probleme bestand also in der Schaffung der Voraussetzungen für die Aufstellung zuverlässiger Statistiken und war nach dem Ende des Krieges eine der dringlichsten Aufgaben in Frankreich. 1946 wurde daher ein erneuter Versuch der Vereinheitlichung unternommen²⁹. Im April dieses Jahres wurde eine »Commission de Normalisation des Comptabilités« damit beauftragt, dem Ministre de l'Economie Nationale einen allgemeinen Kontenrahmen vorzuschlagen. Dieser Ausschuß setzte sich aus 25 Mitgliedern zusammen, und zwar aus Vertretern der verschiedenen Ministerien, des Conseil Supérieur de l'Ordre National des Experts Comptables und des Institut de Conjoncture, aus Vertretern der Industrie, des Handels, des Handwerks, der Landwirtschaft und schließlich aus Vertretern der Gewerkschaften.

Während die Arbeiten des Ausschusses im Gange waren, erschienen zwei neue Verordnungen. Das Dekret vom 9. 1. 1947 sah Maßnahmen vor, die die Kontrolle der nationalisierten Unternehmen erleichtern und die Anwendung des Plan comptable vorbereiten sollten. Das Dekret vom 16. 1. 1947 schuf den Conseil Supérieur de la Comptabilité³⁰, der die Aufgabe hatte, die Ausarbeitung der Branchenkontenpläne zu überwachen und zu koordinieren, die nach Muster des Plan Comptable Général aufgestellt werden sollten.

Der Ausschuß begann seine Arbeit mit einer schriftlichen Befragung der öffentlichen Unternehmen, für die der Plan verbindlich werden sollte, und unternahm andererseits kritische Untersuchungen der verschiedenen in den letzten Jahren in Frankreich und im Ausland angewandten Vereinheitlichungssysteme, wobei man sich besonders auf amerikanische Erfahrungen stützte. Wesentliche Grundlagen für die Arbeiten des Ausschusses waren der Plan Comptable 1942, ein vom Comité National de l'Organisation

²⁹ Brunet, a. a. O., S. 164 ff.

³⁰ Brunet, a. a. O., S. 172.

française vorgeschlagener Kontenrahmen, ferner die im Jahr 1946 den Aktiengesellschaften in Monaco vorgeschriebene Einheitsbilanz und der Kontenplan der staatlichen Kohlengruben im Norden Frankreichs und im Pas de Calais.

Der nach diesen Vorbildern im Verlauf von 85 Sitzungen ausgearbeitete neue französische Kontenrahmen wurde in Form eines 222 Seiten umfassenden Buches veröffentlicht, das außer der Kontenklassifizierung noch folgende Teile enthält: Allgemeine Buchführungsrichtlinien, Regelungen für die Betriebsbuchhaltung und Regelungen für die Betriebsstatistik. Der Kontenrahmen wurde durch Erlaß des Ministre de l'Economie Nationale genehmigt. Es folgten daraufhin zwei Dekrete, die seine Anwendung obligatorisch machten, und zwar

1. in allen öffentlichen Unternehmen, in gemischtwirtschaftlichen Unternehmen, in denen der Staat mit mehr als 20 Prozent des Kapitals beteiligt ist,
2. in allen privaten Unternehmungen, die staatliche Subventionen erhalten.
3. Außerdem müssen alle Gesellschaften, wenn sie die durch die Dekrete vom 5. 2. 1946 und vom 15. 5. 1948 ermöglichte Bilanzaufwertung vornehmen wollen, ihre Bilanzen nach einem vorgeschriebenen Muster aufstellen, das dem im Plan Comptable 1947 enthaltenen Bilanzmodell sehr ähnlich ist³¹.

Für alle anderen Unternehmen stellt der Plan Comptable nur eine Empfehlung dar.

Dieser Kontenrahmen wird jedoch nicht als endgültig angesehen, sondern als eine »création continue«³², d. h. also als eine kontinuierliche Schöpfung, die unter dem Vorbehalt, daß ihre Grundprinzipien gewahrt bleiben, laufend den Erfordernissen der Praxis angepaßt wird, besonders auch den Fortschritten auf dem Gebiet des industriellen Rechnungswesens. Alle Vorschläge für eine Vereinfachung oder Verbesserung des Plan Comptable sollen berücksichtigt werden. Schon die zweite Auflage, die 1950 herauskam, enthielt Änderungen formaler und inhaltlicher Art. Im folgenden Jahr wurde vom Conseil Supérieur de la Comptabilité eine vollständige Revision der 1947 aufgestellten Dispositionen vorgenommen, wobei von

³¹ Vgl. die ausführliche Darstellung der Zusammenhänge zwischen der Gesetzgebung über die Aufwertung der Bilanzen und der Vereinheitlichung des industriellen Rechnungswesens in Frankreich, S. 81 ff.

³² Lauzel, Pierre, »Autres réflexions sur le Plan comptable 1947. Réponses à quelques critiques«. Société de Comptabilité de France, Bulletin bimestriel, Nr. 144 März 1955, S. 93 ff.

einer systematischen Untersuchung aller Kritiken ausgegangen wurde, die der Plan Comptable seit seinem Erscheinen hervorgerufen hatte. Die neue Fassung wurde 1955 fertiggestellt, ist aber noch nicht im Buchhandel erschienen.

II. Die Normalisierungsbestrebungen in Deutschland³³

In Deutschland arbeiteten seit der Jahrhundertwende Theoretiker und Praktiker gemeinsam an der Vereinheitlichung des Rechnungswesens. Hand in Hand mit der zunehmenden technischen Rationalisierung der Betriebe erfolgte ein fortschreitender Ausbau der Buchführungsorganisation. Die Einführung des Durchschreibeverfahrens³⁴ zu Beginn des 20. Jahrhunderts³⁵ ermöglichte die Zerlegung des einzelnen Arbeitsganges und damit die Teilung zwischen anordnender und ausführender Tätigkeit auch in der Buchhaltung. Dieses neue Verfahren brachte durch die Einführung der Loseblattbuchhaltung eine grundlegende Umgestaltung der Buchführungstechnik mit sich, was notwendigerweise zur Systematisierung der Konten und zum Aufstellen eines Kontenplanes führte. 1911 entwarf Schär den ersten allgemeinen Kontenrahmen, der in der Praxis großen Widerhall fand und sie anregte, sich mit seiner weiteren Entwicklung zu befassen. Besonders die Techniker interessierten sich für die Frage der Konteneinteilung und die der Kalkulation.

1908 gab der Ingenieur Brunier eine Studie über die Selbstkostenrechnung für Maschinenfabriken heraus, in der er die Bildung von Kontengruppen und Kontenarten für die Ermittlung der Gemeinkostenzuschläge vorschlug. Diese Empfehlungen wurden von der Praxis, besonders von den Eisen- und Stahlwerken, sehr positiv aufgenommen. Noch während des ersten Weltkrieges bemühten sich mehrere Wirtschaftsverbände um die Vereinheit-

³³ Vgl. hierzu Fischer, Johannes, Heß, Otto, Seebauer, Georg, »Buchführung und Kostenrechnung«, Leipzig 1941, S. 4 ff., sowie Schnettler, Albert, »Das Rechnungswesen industrieller Betriebe«, Wolfenbüttel 1949, S. 64 ff., und Scherpf, Peter, a. a. O., S. 8 ff.

³⁴ Vgl. Hax, Karl, »Das Durchschreibeverfahren in der Buchführung«, und seine Einwirkung auf die Organisation der Buchführung, Zeitschrift für Handelswissenschaft. Forschung, 1930, Heft 6, S. 287 ff. und 321 ff.

³⁵ Im Jahr 1927 wurde durch ein Gutachten der Industrie- und Handelskammer Berlin die Ordnungsmäßigkeit der im HGB (§ 43 II) nicht anerkannten Loseblattbuchführung bestätigt und damit das Durchschreibeverfahren gesetzlich anerkannt. Vgl. Wittmann, Waldemar, Artikel »Durchschreibebuchführung« im »Handwörterbuch der Betriebswirtschaft«, Stuttgart 1955, S. 1479.

lichung der Selbstkostenrechnung innerhalb ihrer Wirtschaftszweige. 1918 erschien die »Harzburger Druckschrift«, die Grundsätze für eine einheitliche Kalkulation in den Eisengießereien enthielt. Auch die Arbeiten der Deutschen Eisenhüttenleute und die der keramischen Industrie waren vorbereitend für die Vereinheitlichungsarbeiten.

1921 wurde von Verbänden der Industrie mit staatlicher Unterstützung das Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit gegründet (RKW), das alle Rationalisierungsbestrebungen auf wirtschaftlichem Gebiet koordinieren sollte. Noch im Gründungsjahr erschien der »Grundplan der Selbstkostenrechnung«, der von einem Unterausschuß für Selbstkostenrechnung in Gemeinschaft mit dem Verein Deutscher Maschinenbauanstalten (VDMA) ausgearbeitet worden war. Zur gleichen Zeit wurden auf theoretischem Gebiet von einer ganzen Reihe von Wirtschaftswissenschaftlern und Praktikern neue Gedanken entwickelt, so von Strauch, Stephan, Calmes, Sazenhofen, Schilling, Czekalla³⁶.

1927 erschien der Kontenrahmen Schmalenbachs und wurde zum Ausgangspunkt für die ganze weitere Entwicklung. Die sehr umfangreiche Kontenrahmenliteratur der darauffolgenden Jahre besteht mehr oder weniger nur noch aus Einführungen und Erläuterungen zu diesem Kontenrahmen, ohne wesentlich neue Ideen zu geben. Der Schmalenbachsche Entwurf bildete die Grundlage der Branchenbuchhaltungen, die sowohl, unter Schmalenbachs Leitung, vom RKW als auch von den Wirtschaftsverbänden aufgestellt wurden. Der 1930 vom VDMA veröffentlichte Kontenplan, der von Schulz-Mehrin ausgearbeitet worden ist, fußt ebenfalls auf dem Normalkontenplan, unterscheidet sich von ihm aber in mehrfacher Hinsicht, um der Praxis entgegenzukommen, für die der Schmalenbachsche Entwurf oft zu kompliziert war. Der gleiche Wunsch lag auch dem RKW-Kontenrahmen von 1936 zugrunde, der den Schmalenbachschen Entwurf noch mehr den Erfordernissen der Praxis anzupassen versuchte.

Die Rolle, die der deutsche Staat bei der Vereinheitlichung des Rechnungswesens spielte, war bis zu den dreißiger Jahren eine mehr oder weniger passive³⁷. Er förderte die Vereinheitlichungsbestrebungen allerdings indirekt, indem er Staatsmittel dafür zur Verfügung stellte. 1931 griff er zum erstenmal auf gesetzgeberischem Weg ein und schrieb, in Ergänzung

³⁶ Vgl. Scherpf, Peter, a. a. O., S. 2 ff.

³⁷ Ausnahmen sind allerdings die staatlichen Regelungen hinsichtlich der Hypothekenbanken (Hypothekenbankgesetz vom 13. 7. 1899) und der Versicherungsunternehmen (1902). Vgl. Schmaltz, Kurt, »Formblätter für den Jahresabschluß«, Stuttgart 1955, S. 1 ff.

zu den viel zu allgemein gehaltenen Bestimmungen des Handelsgesetzbuches, die Gliederung der Bilanz und der Gewinn- und Verlust-Rechnung für Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften a. A. vor.

Von 1933 an griff der Staat in sehr viel größerem Umfang in das Wirtschaftsleben ein. Die Bedeutung des industriellen Rechnungswesens für die Erreichung der nationalsozialistischen Wirtschaftsziele wurde schnell erkannt, und der Staat nahm die Vereinheitlichungsbestrebungen in die Hand. Die in den Jahren 1936—1942 erfolgende Vereinheitlichung des Rechnungswesens stand von nun an im Zeichen der Planwirtschaft. In einer staatlich gelenkten Wirtschaft mit zahlreichen Bindungen (Kontingentierungen, Festpreisen, Zwangskartellisierungen) konnte auf eine einheitliche Regelung des industriellen Rechnungswesens nicht verzichtet werden. Die Möglichkeiten der staatlichen Kontrolle mußte im größten Ausmaß gegeben sein. Daher mußte die Pflicht zur ordnungsmäßigen Buchführung auf alle Betriebe ausgedehnt werden, besonders auch auf die Klein- und Mittelbetriebe, deren Kostenrechnung in vielen Fällen, wenn überhaupt vorhanden, sehr ungenügend war. Im Rahmen des Vierjahresplanes hatte das industrielle Rechnungswesen in ganz besonderem Maße die Aufgabe, die Wirtschaftlichkeit der Betriebe und damit ihre Leistung auf das Höchste zu steigern. Otto Bredt drückte das damals sehr klar aus: »Zweck nämlich ist nicht, die Vereinheitlichung des Rechnungswesens oder die Vergleichbarkeit der Zahlenergebnisse zu erzielen, sondern durch eine einheitliche Ausrichtung und pflegliche Erziehung die Leistung und Wirtschaftlichkeit der angeschlossenen Betriebe zum Nutzen von Volk und Staat zu verbessern«³⁸. Die Vergleichbarkeit der Zahlenergebnisse war nur die Voraussetzung zur Erreichung dieses Zieles, da die wirtschaftspolitischen Maßnahmen, die sich darauf stützten, zur Erhöhung der Leistungssteigerung oft wesentlich beitrugen. Der Endzweck der Vereinheitlichung war also, auf Grund der Betriebsvergleiche zuverlässiges Zahlenmaterial für die Wirtschaftsorganisationen, Preisbehörden und Planungsstellen zu bekommen, mit anderen Worten, das letzte Ziel der Vereinheitlichungsarbeiten lief auf die Aufstellung zuverlässiger Wirtschaftsstatistiken hinaus.

In den Jahren 1933—1936 wurden zunächst zahlreiche Ergänzungen zu den bereits bestehenden gesetzlichen Bestimmungen erlassen, doch wurde

³⁸ Bredt, Otto, »Vereinheitlichung des Rechnungswesens und zwischenbetrieblicher Erfahrungsaustausch als neue Aufgaben für die Organisation der gewerblichen Wirtschaft«. Wirtschaftstreuhänder 1938, S. 11.

dadurch eine allgemeine Vereinheitlichung, die zur Durchführung des Vierjahresplanes notwendig war, noch nicht erreicht.

1936 rief der Staat in einem Erlaß die Industrie zur Mitarbeit an der Normalisierung auf³⁹. Er machte die Wirtschaftsgruppen für die Erziehung ihrer Mitglieder zu einer auf äußerste Wirtschaftlichkeit ausgerichteten Organisation der Betriebe verantwortlich und beauftragte sie mit der Aufstellung einheitlicher Buchhaltungs- und Kalkulations-Richtlinien für die ganze gewerbliche Wirtschaft. Das gewünschte Ziel wurde aber nicht erreicht, weil die verschiedenen Wirtschaftsgruppen die Aufgabe verschiedenen lösten, je nach den speziellen Gegebenheiten ihrer Branche, und bereits begannen, an ihre Mitglieder unterschiedliche Richtlinien herauszugeben. Daraufhin wurde 1937 im RKW der »Reichsausschuß für Betriebswirtschaft«⁴⁰ geschaffen, der zunächst einen allgemeingültigen Kontenrahmen ausarbeiten sollte, auf Grund dessen dann von den einzelnen Wirtschaftsgruppen verschiedene, den entsprechenden Branchen angepaßte Kontenpläne aufgestellt werden sollten. Dieser Ausschuß bestand aus Sachverständigen der Wirtschaftsgruppen, aus Wissenschaftlern und Vertretern des Instituts der Wirtschaftsprüfer und der Reichsministerien. Vorsitzender war der Leiter des RKW.

Am 11. 11. 1937 wurden die von diesem Ausschuß erarbeiteten »Richtlinien zur Organisation der Buchführung«⁴¹ herausgegeben und durch Gesetz vorgeschrieben. Der Erlaß legte in 17 Punkten die Anforderungen an die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung, deren Inhalt im HGB offengelassen war, fest; er enthielt einen für die gesamte gewerbliche Wirtschaft verbindlichen Pflichtkontenrahmen und ein erläutertes Beispiel eines Kontenplanes für Fertigungsbetriebe. An Hand dieses Erlaßkontenrahmens stellten die Wirtschaftsgruppen nun Branchenkontenrahmen auf.

Die formellen Gliederungsvorschriften des Kontenrahmens wurden in den folgenden Jahren durch materielle ergänzt, nämlich durch die RPO-⁴² und LSO-Verordnung⁴³, die als Kalkulationsgrundlage nach Kostenerstattungspreisen für öffentliche Aufträge gedacht waren und eine staatliche Kostenprüfung in den entsprechenden Wirtschaftssektoren ermöglichen sollten.

³⁹ Vgl. Fischer-Heß-Seebauer, a. a. O., S. 4 ff. und Anhang.

⁴⁰ Vgl. Schnettler, a. a. O., S. 68 ff., und Fischer-Heß-Seebauer, a. a. O., S. 7.

⁴¹ Vgl. Fischer-Heß-Seebauer, a. a. O., S. 382, sowie Kalveram, Wilhelm, »Buchhaltung und Abschluß«, Berlin-Wien 1938.

⁴² »Richtlinien für die Preisbildung bei öffentlichen Aufträgen.« Vgl. Fischer-Heß-Seebauer S. 396.

⁴³ »Leitsätze für die Preisermittlung auf Grund der Selbstkosten bei Leistungen für öffentliche Auftraggeber.« Vgl. Fischer-Heß-Seebauer S. 399.

Kurze Zeit darauf erschienen die »Allgemeinen Grundsätze der Kostenrechnung« (KRG)⁴⁴, die für die gesamte Wirtschaft Gültigkeit hatten und als Muster dienten für die von den Wirtschaftsgruppen herausgegebenen Kostenrechnungsrichtlinien für die einzelnen Branchen.

1942, während des Krieges, wurden von der Reichsgruppe Industrie Kostenrechnungsregeln⁴⁵ als Rahmenvorschriften für die Wirtschaftsgruppen herausgegeben, die die KRG erläuterten und präzisierten. Gleichzeitig erschienen Kostenrechnungsrichtlinien der eisen- und metallverarbeitenden Industrie, die sich unmittelbar an die Mitgliedsbetriebe wandten⁴⁶.

Nach 1948 kehrten die deutschen Westzonen zu einer grundsätzlich freien Marktwirtschaft zurück, was die direkte Einflußnahme des Staates, zumindest auf dem Gebiet der privaten Industrie, sehr beschränkte. Vereinheitlichung und Weiterentwicklung des Rechnungswesens wurden von nun an wieder die Aufgabe der privaten Initiative. Die staatlichen Regelungen und Richtlinien des Dritten Reiches wurden zwar zunächst durch eine Verordnung des Zentralamtes für Wirtschaft für weiterhin gültig erklärt⁴⁷, ohne daß jedoch ein Zwang zu ihrer Einführung oder Durchführung bestand. An ihre Stelle traten aber 1951 die »Grundsätze und Gemeinschaftsrichtlinien« für das Rechnungswesen, die in zwei getrennten Ausgaben für Industrie und Handel herauskamen⁴⁸. Die neuen Richtlinien für das industrielle Rechnungswesen waren vom betriebswirtschaftlichen Ausschuß des Bundesverbandes der deutschen Industrie ausgearbeitet und veröffentlicht worden und hatten lediglich den Charakter von Empfehlungen. Hinsichtlich des Preisrechtes für öffentliche Aufträge waren die oben erwähnten⁴⁹ RPO und LSÜ nach Kriegsende weiterhin gültig. Sie wurden im Jahr 1953 außer Kraft gesetzt durch die VPöA/LSP⁵⁰. Die neuen Regelungen bezwecken eine Anpassung an den gegenwärtigen Stand des betrieblichen Rechnungswesens und die Anerkennung neuer Preisbildungsgrundsätze.

⁴⁴ Vgl. Fischer-Heß-Seebauer, a. a. O., S. 514.

⁴⁵ Allgemeine Regeln zur industriellen Kostenrechnung, herausgegeben von der Reichsgruppe Industrie, Berlin, bearbeitet von Dr. Adolf Müller, Düsseldorf 1942.

⁴⁶ Kostenrechnungsrichtlinien der eisen- und metallverarbeitenden Industrie. Aufgestellt von den Wirtschaftsgruppen: Elektro-Industrie, Fahrzeug-Industrie, Feinmechanik und Optik, Luftfahrt-Industrie, Maschinenbau, Berlin 1942 (KRRMe).

⁴⁷ Schnettler, Albert, a. a. O., S. 77.

⁴⁸ Vgl. Dirks, Gerhard, »Das Rechnungswesen, Grundsätze, Richtlinien und Erläuterungen«, Ausgabe Industrie, Frankfurt 1949.

⁴⁹ Vgl. S. 30.

⁵⁰ »Verordnung über die Preisbildung bei öffentlichen Aufträgen.« »Leitsätze für die Preisermittlung auf Grund von Selbstkosten.« Vgl. Michaelis, Hans, »VPÖ und LSÜ in neuer Gestalt«, Der Betrieb 1953, S. 85 ff.

In der Ostzone⁵¹ dagegen herrschte weiterhin Planwirtschaft und die Rolle des Staates blieb die gleiche wie vorher. 1948 wurde vom Zentralausschuß für industrielles Rechnungswesen, in dem Vertreter des Staates und der Wissenschaft vereinigt sind, ein »Einheitskontenrahmen der Industrie« ausgearbeitet und 1949 für alle Betriebe der Ostzone für verbindlich erklärt. Dieser Kontenrahmen, der auf dem Erlaßkontenrahmen von 1937 aufgebaut war, erfüllte jedoch nicht die in ihn gesetzten Erwartungen. Es wurden vom Planökonomischen Institut neue Kontenrahmen ausgearbeitet, die auf eine noch größere Einheitlichkeit und noch mehr auf Plankontrolle und Planabrechnung ausgerichtet sind.

III. Vergleich der Normalisierungsbestrebungen in beiden Ländern

1. Die private Initiative der Normalisierungsbestrebungen

Aus der vergleichenden Betrachtung der Entwicklung in beiden Ländern geht hervor, daß der Vereinheitlichungsgedanke in Frankreich älter ist als in Deutschland. Hier wie dort wurde er auf theoretischer Seite weiterentwickelt, fand in Frankreich jedoch keinerlei Widerhall in der Praxis und kam daher frühzeitig zu einer gewissen Stagnation, während in Deutschland gerade auf praktischem Gebiet großes Interesse an einer Vereinheitlichung bestand, so daß hier Theorie und Praxis sich wechselseitig beeinflussten und in fruchtbarer Zusammenarbeit wirkten.

Der Grund für dieses Interesse, das die deutsche Praxis der Vereinheitlichungsidee entgegenbrachte, ist in erster Linie aus den Rationalisierungsbestrebungen nach dem ersten Weltkrieg und der Entwicklung zum Großbetrieb zu erklären. Die Fachverbände wurden die Träger der Vereinheitlichungsbestrebungen, denn sie brauchten zuverlässiges und vergleichbares Zahlenmaterial, um ihre Mitglieder bei den Rationalisierungsmaßnahmen unterstützen zu können, und erkannten sehr schnell die Bedeutung des Rechnungswesens als Informationsquelle für den Unternehmer. Sie waren daher an der Ausarbeitung einheitlicher Grundsätze sehr interessiert, ganz besonders an der Entwicklung eines gemeinsamen Kontenrahmens, der ja die Gliederungsgrundsätze für die Verbuchung der

⁵¹ Vgl. Schnettler, a. a. O., S. 78.

Geschäftsvorfälle festlegt und so die Voraussetzung schafft dafür, daß an Hand gleichwertiger und vergleichbarer Zahlen Dispositionen getroffen werden können, daß ferner der Vergleich zwischen mehreren Unternehmen möglich wird, daß eine Kontrolle von außen besser durchgeführt werden kann und daß schließlich die Schulung der Nachwuchskräfte erleichtert wird. Die Erkenntnisse der Betriebswirtschaftslehre, die sich seit der Jahrhundertwende auf wissenschaftlicher Grundlage entwickelt hatte und an den Universitäten gelehrt wurde, waren die unentbehrliche Grundlage, auf der die Fachverbände ihre Arbeiten aufbauten.

In Frankreich war die Entwicklung zum Großbetrieb und der damit verbundene Rationalisierungsprozeß sehr viel weniger ausgeprägt. Frankreich ist auch heute noch das Land der kleinen und mittleren Unternehmen, unter denen der Familienbetrieb vorherrscht⁵². Nach Ansicht der französischen Unternehmer hatte das industrielle Rechnungswesen bis in die jüngste Zeit hinein nur die Bedeutung eines Beweismittels im handels- und steuerrechtlichen Strafverfahren, weshalb von seiten der Industrie aus kein Anlaß zu seiner Förderung vorlag. Eine wissenschaftliche Betriebswirtschaftslehre entwickelte sich in Frankreich nicht.

Die Gründe dafür, daß die private Initiative zur Vereinheitlichung des industriellen Rechnungswesens in beiden Ländern einen so verschiedenen Erfolg hatte, sind, wie die vorangehenden Ausführungen zeigen, viel weniger auf theoretischem als auf praktischem Gebiet zu suchen. Zunächst erscheint die unterschiedliche Wirtschaftsstruktur Frankreichs und Deutschlands als ein wesentlicher Grund der unterschiedlichen Entwicklung des Rechnungswesens überhaupt in beiden Ländern. Dieser und weitere Gründe werden im zweiten Teil der Arbeit noch genau zu untersuchen sein.

⁵² Das »Statistische Jahrbuch für die Bundesrepublik Deutschland«, Stuttgart 1956, S. 48, bringt in seinen »Internationalen Übersichten« folgende Zahlen: Im Jahr 1953 wurden in Deutschland 49 852 Betriebe gezählt (Verarbeitende Industrie: Produktion einschl. Reparaturarbeiten. Ausgenommen sind Bergbau, Baugewerbe und öffentliche Versorgungsbetriebe.). In diesen 49 852 Betrieben waren insgesamt 5 117 900 Arbeiter und Angestellte beschäftigt (einschl. Lehrlinge, Verkaufs- und Verteilungspersonal). In Frankreich wurden im gleichen Jahr 859 395 Betriebe und 5 408 500 Beschäftigte gezählt. Es folgt daraus, daß auf einen deutschen Betrieb im Durchschnitt 102,5 Beschäftigte kommen, auf einen französischen Betrieb dagegen nur 6,3. Es ergibt sich ein Verhältnis von 1:16,3, anders ausgedrückt: In einem deutschen Betrieb sind durchschnittlich 16,3mal soviel Arbeiter und Angestellte beschäftigt als in einem französischen Betrieb.

2. Die staatlichen Maßnahmen zur Vereinheitlichung des industriellen Rechnungswesens

Die Unterschiede in der Rolle, die der Staat bei den Vereinheitlichungsbestrebungen in beiden Ländern spielte, lassen sich wie folgt zusammenfassen, wobei auf die Ursachen dieser Unterschiede nur hingewiesen werden kann. Sie werden im zweiten Teil der Arbeit Gegenstand der Untersuchung sein.

1. Die staatliche Initiative reicht in Frankreich weiter zurück als in Deutschland. Seit dem Jahr 1880 wurde mehrmals die Vereinheitlichung der Bilanzen zu erreichen versucht. In Deutschland erfolgte die Vereinheitlichung der Bilanzen der Hypothekenbanken und der Versicherungsunternehmen um die Jahrhundertwende⁵³, aber auf dem Gebiet des industriellen Rechnungswesens begann die Einflußnahme des deutschen Staates erst mit der Aktienrechtsnovelle im Jahre 1931, während er sich in der Zeit vorher mit einer indirekten Förderung der Vereinheitlichungsbestrebungen mittels staatlicher Subventionen begnügte.

Der Wunsch, die Bilanzen der Aktiengesellschaften in Frankreich zu vereinheitlichen, entstand ausschließlich aus dem Interesse des Gläubigerschutzes heraus. In Deutschland war nur die Aktienrechtsnovelle von 1931 handelsrechtlich motiviert. Aber die späteren indirekten wie auch die direkten staatlichen Maßnahmen zur Vereinheitlichung des Rechnungswesens geschahen unter betriebswirtschaftlichem Aspekt, d. h. durch eine bessere Vergleichbarkeit sollte der Wert des Rechnungswesens als Dispositionsgrundlage für den Unternehmer erhöht und dadurch im ganzen eine bessere Wirtschaftlichkeit und Leistungssteigerung erreicht werden. Deshalb lag der Akzent der deutschen Vereinheitlichungsbestrebungen von Anfang an auf der Betriebsabrechnung, während in Frankreich die reine Geschäftsbuchhaltung in den Vordergrund trat⁵⁴.

Die betriebswirtschaftliche Betrachtungsweise des Rechnungswesens in Deutschland zeigte sich auch bei der Regelung der Kalkulationsgrundlagen für öffentliche Aufträge, die in beiden Ländern etwa gleichzeitig und mit der gleichen Zielsetzung erfolgte. Die Aufstellung von Grundsätzen für die Kostenrechnung und die Festsetzung der Gewinnspanne waren notwendig, weil sich die Preise für Rüstungsaufträge im allgemeinen nicht unter

⁵³ Vgl. S. 28, Fußnote 37.

⁵⁴ Vgl. Aufermann, Ewald, »Der neue französische Kontenrahmen«, Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 1950, S. 33 ff.

Anlehnung an Konkurrenzverhältnisse bestimmen lassen. In Frankreich begnügte man sich mit der Fixierung dieser Grundsätze und vereinheitlichte nur in dem Maße, das für eine staatliche Kontrolle nötig war, während in Deutschland mit der Verfolgung des gleichen Zieles eine allgemeine Vereinheitlichung verbunden und auf die ganze Wirtschaft ausgedehnt wurde, dergestalt, daß das industrielle Rechnungswesen aller Unternehmen in den Dienst der Kriegswirtschaft gestellt wurde.

2. Die Vereinheitlichungsmaßnahmen des französischen Staates zeichnen sich durch große »souplesse« aus – ein Wort, das in allen Diskussionen um den Plan comptable sehr häufig auftaucht und etwa mit »Anpassungsfähigkeit« zu übersetzen wäre, wobei dem französischen »souplesse« aber noch die Bedeutung einer gewissen Großzügigkeit innewohnt. Der französische Staat nahm nämlich bei den Maßnahmen zur Vereinheitlichung des Rechnungswesens weitgehend auf bestehende Gewohnheiten Rücksicht. Aus diesem Grunde begnügte er sich vielfach mit der Aufstellung allgemeiner Grundsätze und vermied es, allzusehr ins Detail zu gehen. Im Gegensatz dazu sind die staatlichen Maßnahmen in Deutschland durch zahlreiche Einzelvorschriften gekennzeichnet. Diese Haltung des Staates zeigte sich bereits bei der Aktienrechtsnovelle, die sich in Frankreich mit der Forderung der Wahrung von Bilanzkontinuität und Bilanzidentität begnügte, während die deutschen Vorschriften viel mehr ins Detail gingen und für alle Aktiengesellschaften ein einheitliches Bilanzschema vorschrieben. Sie zeigte sich weiterhin bei der Regelung der Selbstkostenrechnung für öffentliche Aufträge, sowohl hinsichtlich des Ausmaßes der Vorschriften als auch hinsichtlich ihrer Differenzierung nach Art, Größe und Gesellschaftsform der Unternehmen. Besonders deutlich zeigt sich die »souplesse« der französischen Bestimmungen bei der Vereinheitlichung der Bank-Bilanzen. Auch bei der Ausarbeitung des Plan comptable 1947 machte sie sich bemerkbar, wovon noch die Rede sein wird. Insbesondere aber die Betrachtung des neuen Kontenrahmens als »création continue« legt davon Zeugnis ab.

Die Ursache für die verschiedene Haltung des Staates in beiden Ländern liegt grundsätzlich natürlich in der unterschiedlichen Staatsform, davon abgesehen aber auch in der verschiedenen Mentalität und Psychologie der beiden Völker. Eine Untersuchung, inwieweit diese Dinge voneinander abhängig sind, ginge über den Rahmen dieser Arbeit hinaus. So viel sei aber festgestellt, daß der Franzose besonders individualistisch ist und staatliche Eingriffe in sein Privatleben noch weniger liebt als andere

Völker⁵⁵. Das geht deutlich aus der Stellungnahme der juristischen Kommission im Jahre 1902 hervor, ebenso aus dem Gutachten Paul Caujolle anlässlich der Reform 1939. Es wird schließlich unterstrichen durch das Lob Brunets, der Staat habe die günstige Tatsache, daß die Versicherungen an seine Kontrolle bereits gewöhnt seien, nicht »mißbraucht«, um eine strengere und weitergehende Vereinheitlichung zu erreichen⁵⁶, wodurch die »souplesse« der staatlichen Vorschriften als Voraussetzung für das Gelingen der Reform bestätigt wird. Wie sehr der französische Staat auf die Mentalität seiner Landsleute Rücksicht nahm, zeigt die Konzeption des neuen französischen Kontenrahmens. Aufermann⁵⁷ schreibt: »Der französische Kontenrahmen legt weniger Wert auf verrechnungstechnisch zwingende Kontenklassifikation, sondern ist in erster Linie psychologisch-technisch basiert; darin ist seine Schwäche, aber sicherlich auch seine Stärke zu suchen.«

3. Der französische Kontenrahmen ist obligatorisch für öffentliche Unternehmen, die in Deutschland von der Vereinheitlichung ausgenommen waren⁵⁸, während die Anwendung des Plan comptable in privaten Betrieben freiwillig oder nur dann obligatorisch ist, wenn sie das Gegenstück gewisser Rechte oder Vorteile darstellt, die der Staat den Unternehmen gewährt.

Dieser Unterschied erklärt sich ebenfalls aus der »souplesse« der französischen Maßnahmen, durch die der Staat der besonderen Psychologie der Franzosen Rechnung zu tragen versucht. Einerseits würde in der privaten Sphäre durch die Anwendung von Zwang das Ziel der Reform nicht erreicht werden, andererseits steht die öffentliche Meinung in Frankreich, wenn es sich um die Durchführung von Maßnahmen handelt, die sie nicht liebt, oft auf dem Standpunkt, der Staat möge die von ihm propagierten Empfehlungen in seinen eigenen Betrieben anwenden. Diese Haltung der öffentlichen Meinung findet ihren Ausdruck in den Forderungen vieler Autoren, der Staat möge mit gutem Beispiel vorangehen⁵⁹. Auch von seiten der Gewerkschaften wird dieser Wunsch laut. In einer Note der C. G. C. (Confédération Générale des Cadres) vom 1. 3. 1949 heißt es: »Wenn diese Unternehmen (des Staates), die zur Anwendung des Plan comptable

⁵⁵ Vgl. auch Aufermann, a. a. O., S. 37.

⁵⁶ Brunet, a. a. O., S. 234.

⁵⁷ Aufermann, a. a. O., S. 44.

⁵⁸ Vgl. Schnettler, Albert, »Öffentliche Betriebe«, Essen 1956, S. 229.

⁵⁹ Bayle, Felix A., »Le Plan des Epiciers«, Revue de la Comptabilité et des Cadres comptables, Mai 1950, S. 801; Brunet, Charles, »Mesures pratiques en vue de faciliter la diffusion et l'application du Plan Comptable Général 1947, Mai 1949, S. 461.

verpflichtet sind, dieser Verpflichtung noch nicht voll und ganz nachgekommen sind, wird die Verbreitung des Kontenrahmens in anderen Kreisen auf Schwierigkeiten stoßen⁶⁰.« Brunets Warnung anlässlich des Mißerfolgs der Reformversuche im Jahre 1902, es sei gefährlich, eine Frage gesetzlich zu regeln, deren Lösung in der öffentlichen Meinung noch keinen genügenden Reifegrad erreicht hat, gilt also ganz allgemein.

Eine andere, aber weniger wesentliche Ursache für die obligatorische Anwendung des Kontenrahmens auf verschiedene Sektoren in beiden Ländern ist in den Zielen der Vereinheitlichung zu sehen, die zwar größtenteils, aber doch nicht durchweg die gleichen sind⁶¹.

4. In Deutschland wurde die Vereinheitlichung auf dem Gebiet des industriellen Rechnungswesens, wenn auch durchaus nicht in dem gewünschten Umfang, so doch weitgehend realisiert, während die Maßnahmen des französischen Staates immer sehr viel weniger Erfolg hatten und auch die Reform 1947 das durch sie verfolgte Ziel noch nicht erreicht hat.

Diese Tatsache ist natürlich das Ergebnis der unterschiedlichen Art der staatlichen Gesetzgebung, die mit der Staatsform verknüpft ist. Sie ist andererseits aber auch bedingt durch den unterschiedlichen Entwicklungsstand des Rechnungswesens in beiden Ländern. Die Umstände in Deutschland waren zweifellos günstiger für die Durchführung einer Reform. In Frankreich wirkte sich, ganz abgesehen von dem Widerstand, den die Franzosen den staatlichen Maßnahmen im allgemeinen und den sich auf das Rechnungswesen beziehenden Vorschriften im besonderen entgegensetzten, das Fehlen einer wissenschaftlichen Betriebswirtschaftslehre für den Erfolg der Reformen sehr ungünstig aus. Aus dem Gutachten Caujolle im Jahre 1939 geht das sehr deutlich hervor: Die Praxis hielt die Tatsache, daß einheitliche Kostenrechnungsgrundsätze aufgestellt würden, ohne daß eine Theorie auf dem Gebiet der innerbetrieblichen Abrechnung bestehe, für »unfaßbar«⁶². In dem gleichen Gutachten zeigt sich als weiterer Grund für die besonderen Schwierigkeiten, die sich einer Neuorganisation des Rechnungswesens in Frankreich entgegenstellen, wieder die Wirtschaftsstruktur. Die Zahl der Unternehmen, die zu klein sind, als daß sich qualifiziertes Personal und maschinelle Hilfen für ihre Buchhaltung lohnen

⁶⁰ Zitiert bei Lutfalla, Georges, »Resolution relative à la Mise en Application du Plan comptable, Rapport, présenté au nom de la Commission des Finances, du Crédit et de la Fiscalité«. Hektographiertes Manuskript im Archiv des Wirtschaftsministeriums (Conseil Economique), S. 99.

⁶¹ Vgl. das folgende Kapitel »Die Motive der Vereinheitlichungsmaßnahmen«, S. 38.

⁶² Brunet, a. a. O., S. 136.

würde, war sehr viel größer als in Deutschland, wo zahlreiche Großbetriebe, oft in Kalkulationskartellen zusammengeschlossen, auf dem Gebiet des Rechnungswesens schon eine ausgebaute Organisation und weitreichende Erfahrungen besaßen.

3. Die Motive der Vereinheitlichungsmaßnahmen

Wenn man die Motive der Vereinheitlichung in Deutschland und in Frankreich vergleicht, so ergibt sich zunächst ein sehr ähnliches Bild: In beiden Ländern hatte der Staat die Bedeutung des industriellen Rechnungswesens als Grundlage für seine Wirtschaftspolitik erkannt und bemühte sich daher, diesem Instrument die Form zu geben, die zur Erfüllung der ihm zugedachten Aufgaben am besten geeignet zu sein schien. In beiden Ländern war dies die Schaffung einheitlicher Grundsätze für den Aufbau des Rechnungswesens, einer einheitlichen Terminologie und einer einheitlichen Form für die Präsentation der Ergebnisse, damit also die Schaffung der Möglichkeit für die Anstellung von Vergleichen. In beiden Ländern war der Endzweck, aus den einheitlichen Buchführungen der Unternehmen präzise Elemente für die Aufstellung zuverlässiger Gesamtstatistiken entnehmen zu können, die als Grundlage für die planwirtschaftlichen Entscheidungen unentbehrlich waren.

Die Unterschiede bestanden aber in der Art und Weise, wie die Reform propagiert wurde, um ihre Einführung zu erleichtern, d. h. in der unterschiedlich starken Betonung der durch sie verfolgten Ziele. In Frankreich wurde auf den Erfolg, den man sich hinsichtlich der Wirtschaftsstatistiken von der Vereinheitlichung versprach, ausdrücklich hingewiesen. In Deutschland dagegen blieb »das letzte Ziel der Arbeiten«, nämlich »eine für die Steuerung und Planung im Wirtschaftsleben ausreichende und wirksame Statistik«⁶³, immer ein »stillschweigendes Leitmotiv«⁶⁴ der Reform. Es wurden vielmehr die Mittel zum Zweck, nämlich der Betriebsvergleich und die Verbesserung von Kontrollmöglichkeiten, betont, andererseits als Endzweck die Erreichung von Höchstleistungen und optimaler Wirtschaftlichkeit angegeben. Im Grunde genommen läuft die Vereinheitlichung in

⁶³ Schulz, Carl-Ernst, »Grundsätze zur Organisation der Buchführung im Rahmen eines einheitlichen Rechnungswesens«, Wirtschaftstreuhänder 1938, S. 21.

⁶⁴ Blottner, R., Göhler, G., »Zusammenhänge zwischen den neuen Gesetzen und Erlassen zur Ordnung des betrieblichen Rechnungswesens«, Der praktische Betriebswirt 1939, S. 752.

Frankreich auch darauf hinaus, denn die Statistiken sind ebenfalls nichts anderes als Mittel zum Zweck, zu dem Zweck nämlich, die wirtschaftspolitischen Entscheidungen zu lenken, welche ja nichts anderes als Wiederaufbau und Weiterentwicklung der französischen Wirtschaft sowie Steigerung ihrer Leistungsfähigkeit verfolgen. Trotzdem wird auf dieses Ziel nicht ausdrücklich hingewiesen: es wird durch den Wunsch nach aussagefähigen Wirtschaftsstatistiken implicite ausgedrückt, ebenso wie umgekehrt in Deutschland die Forderung nach der Möglichkeit zur Aufstellung von Statistiken in der Forderung nach der Ermöglichung von Betriebsvergleichen implicite enthalten ist.

Interessant sind die Folgen der unterschiedlichen Betonung des Endzweckes: die Konzeption der Kontenrahmen ist verschieden. Der Erlaßkontenrahmen legt viel mehr als der Plan comptable Gewicht auf die Betriebsbuchhaltung. Daß auch die übrigen Vereinheitlichungsbestrebungen größtenteils darauf ausgerichtet waren, zeigen RPO, LSO und Kostenrechnungsgrundsätze. Durch die Verbesserung der Selbstkosten- und der internen Erfolgsrechnung sollte die Erhöhung der Wirtschaftlichkeit zunächst in jedem einzelnen Betrieb erreicht werden. Außerdem ist die Betriebsbuchhaltung die Grundlage für Betriebsvergleiche, die ebenfalls zur Wirtschaftlichkeitssteigerung unmittelbar beitragen sollten. Der Erlaßkontenrahmen ist so aufgebaut, daß die Analyse der Kosten und des Erfolges in den Vergleichsbetrieben sehr erleichtert wird. Dies geht besonders aus Klasse 5 hervor, die nützliche Vergleiche zwischen den Kosten der Kostenstellen gleicher Art in verschiedenen Unternehmen erlaubt. Schließlich mußte die Möglichkeit der Kontrolle in größtem Ausmaß gegeben sein, einesteils um die Anwendung der auf die Leistungssteigerung hinzielenden Regelungen verfolgen zu können, andernteils um die Rohstoffversorgung der Betriebe zu überwachen (Klasse 3), was besonders im Krieg sehr wichtig war. – Der Plan comptable dagegen legt den Akzent auf die Geschäftsbuchhaltung, da sie für die Aufstellung von Statistiken wichtiger ist als die Betriebsabrechnung. Diese wird in einer besonderen Kontenklasse als Nebenrechnung geführt und ist mit Hilfe von Spiegelreflexkonten mit der übrigen Buchhaltung verbunden. Die Commission de Normalisation des Comptabilités bemühte sich im übrigen, worauf im Rapport général wiederholt hingewiesen ist, eine finanzielle Konzeption zu vermeiden, die auf die Erleichterung einer Kontrolle von seiten des Fiskus oder der Banken ausgerichtet sein könnte, und statt dessen den ökonomischen Aspekt der Vereinheitlichung zu betonen, d. h. ihre Brauchbarkeit zur Entnahme von

Informationen, die für die Wirtschaft des Landes aufschlußreich sind⁶⁵. Ein sehr gutes Beispiel dafür ist das Konto 80 (*compte d'exploitation*), das auf sehr vereinfachte, aber klare Weise das Resultat der Produktion ausweist, und zwar als Differenz der Gegenüberstellung von einerseits detaillierten Anfangsbeständen und Kostenarten und andererseits detaillierten Endbeständen und detaillierten verkauften Produkten. Da das gleiche viel ausführlicher auf dem Konto »Verkäufe« in Form eines Kataloges der verkauften Produkte mit Angabe der jeweils abgegebenen Menge, des Selbstkosten- und des Verkaufspreises dargestellt ist, ist das Konto 80 weder für den Unternehmer selbst, noch für Kontrollzwecke von Bedeutung. Man wollte mit seiner Hilfe nur eine gemeinsame Basis schaffen für die Gewinnung gleichwertigen statistischen Materials in Unternehmen mit und ohne Betriebsbuchhaltung.

Der deutsche und der französische Staat schlugen also zur Erreichung eines letzten Endes gleichen Zieles verschiedene Wege ein. Der Grund dafür mag zunächst darin zu sehen sein, daß die deutschen Vereinheitlichungsarbeiten im Rahmen des »totalen Staates« getätigt wurden und in die Zeit kurz vor dem Krieg und während des Krieges fielen, was die Forderung nach sofortiger, unmittelbarer und höchstmöglicher Leistungssteigerung der Wirtschaft in sich schloß, die französische Reform dagegen in einer auf den Frieden gerichteten Zeit stattfand und unter einer demokratischen Staatsform. Ein anderer Grund mag darin liegen, daß zu Beginn der Vereinheitlichungsbestrebungen das Rechnungswesen in Deutschland sehr viel besser entwickelt war als in Frankreich und die Rolle der Erfolgsrechnung als Dispositionsgrundlage der Unternehmungspolitik schon lange erkannt war. Die Hoffnung, durch die Weiterentwicklung und Normung gerade der Betriebsbuchhaltung die Wirtschaftlichkeit der einzelnen Betriebe sofort zu steigern, war daher berechtigt. Der französische Unternehmer dagegen war von Wert und Nützlichkeit seines Rechnungswesens noch sehr viel weniger überzeugt, und die Reform in Frankreich hatte daher schwierigere und umfassendere Aufgaben zu erfüllen als die deutsche Reform, so daß zur Erreichung ihres letzten Zieles, nämlich der Förderung der französischen Wirtschaft, der Weg über den Staat zunächst der am besten geeignete zu sein schien. Selbstverständlich bestand eine der dringendsten Aufgaben der Reform darin, den Unternehmer über die so lange verkannte Bedeutung seines Rechnungswesens für ihn selbst, d. h. für die Erhöhung

⁶⁵ Rapport Général présenté au nom de la Commission de Normalisation des Comptabilités, par André Brunet, Paris, 1947, S. 9, S. 11.

der Rentabilität seines eigenen Unternehmens, zu belehren, und sowohl von den Autoren und Verfechtern der Reform als auch von den Theoretikern, die in den letzten Jahren Lehrbücher auf dem Gebiet des industriellen Rechnungswesens herausgegeben haben, wird dieser Zweck immer wieder betont und gepriesen. Doch schien offenbar im Sinne einer möglichst schnellen Verbreitung und Anwendung der Reform die Betonung ihrer wirtschaftspolitischen Bedeutung der Mentalität der französischen Unternehmer besser zu entsprechen und, zumindest für den Augenblick, mehr Chancen für die Gewinnung ihres Interesses zu bieten, als der Hinweis auf die Bedeutung der Reform für die Wirtschaftlichkeitssteigerung des einzelnen Betriebes. Aus dem gleichen Grund wäre es wahrscheinlich nicht sehr nützlich gewesen, auf die mit Hilfe der Reform geschaffene Möglichkeit von Betriebsvergleichen abzustellen, wie es in Deutschland der Fall war, da ja für die Aussagefähigkeit zwischenbetrieblicher Vergleiche diejenige der entsprechenden Buchführungen der einzelnen Unternehmen Voraussetzung ist und die in Form und Bewertung sehr unterschiedlichen Buchführungen in Frankreich keinen Vergleich zuließen. Andererseits befaßten sich in Frankreich keine Fachverbände mit der Anstellung und Auswertung von Betriebsvergleichen, sondern es war dies Aufgabe der Behörde. Noch weniger wäre es angebracht gewesen, mit Hilfe der Reform die Kontrollmöglichkeiten von außen zu verbessern, wie dies in Deutschland der Fall war, da es, im Gegenteil, als eine für das Gelingen der Reform sehr wichtige Bedingung angesehen wird, das Vorurteil einer Vielzahl von Unternehmern gegen die Vereinheitlichung als einer neuen Art von Steuerinquisition widerlegen zu können.

Der Hinweis auf die Notwendigkeit der Reform für die Aufstellung von Wirtschaftsstatistiken, verbunden mit der Freiwilligkeit ihrer Anwendung, schien daher der beste Weg ihrer Einführung in Frankreich zu sein. Die Haltung der Praxis bestätigt dies. Als die Commission de Normalisation ihre Arbeiten begann, wurden die Unternehmensleiter und die Gewerkschaften zur Geltendmachung ihrer Wünsche aufgefordert. Unter den Bedingungen, die nach Ansicht der Confédération générale des petites et moyennes entreprises (C. G. P. M. E.) hinsichtlich des Gelingens der Vereinheitlichung erfüllt sein sollten, rangierte diejenige, »die Reform solle die Aufstellung wirklicher Statistiken erlauben, sowohl auf branchenmäßiger als auf nationaler Ebene« an vierter Stelle, sofort nach den Wünschen, die Reform möge nicht obligatorisch sein, sie solle eine Steuerreform erleichtern, jedoch kein Instrument der Steuer- oder der Preiskontrolle

sein⁶⁶. Die Gewerkschaften gehen in ihren Forderungen noch weiter. »Sie verlangen einstimmig«, so heißt es in dem gleichen Bericht⁶⁶, »eine gesetzliche Regelung hinsichtlich der Verpflichtung (zur Einführung des Kontenrahmens). Die Anwendung soll als erstes Ziel die Aufstellung einer comptabilité nationale haben mit dem Ziel, das Wohlergehen aller zu fördern.« Zusammenfassend kann also gesagt werden, daß die Bedeutung einer Normalisierung des industriellen Rechnungswesens für die Erzielung besserer Wirtschaftlichkeit, erhöhter Konkurrenzfähigkeit auf dem Weltmarkt und, im ganzen gesehen, für die Vergrößerung des Sozialproduktes und die Hebung des Lebensstandards in beiden Ländern Frankreich und Deutschland gleichermaßen erkannt worden ist. Jedoch deuten sowohl die unterschiedliche Betonung des unmittelbaren Zweckes der Reform als auch der unterschiedliche Erfolg der Vereinheitlichungsbestrebungen auf eine verschiedene Einstellung der französischen und der deutschen Praxis hin, die im folgenden Kapitel näher untersucht werden soll.

IV. Die Einstellung der industriellen Praxis zur Frage der Vereinheitlichung des Rechnungswesens

1. Die Einstellung der deutschen Industrie

Der Kontenrahmen sowie die Kalkulations- und Kostenrechnungsgrundsätze wurden in Deutschland im Rahmen eines diktatorischen Staates allen Betrieben zur Pflicht gemacht, und die Unternehmer hatten nicht die Möglichkeit, durch kritische Äußerungen oder die Nichteinführung der Reform in ihren Betrieben eine ablehnende Haltung einzunehmen. Auch die Stellungnahme der Theoretiker zeichnete sich durch Zurückhaltung aus, wie die geringe Anzahl der sich auf die neuen Regelungen beziehenden Artikel in der damaligen Fachliteratur zeigt, und von Kritik kann so gut wie keine Rede sein. Dies erklärt sich selbstverständlich aus den politischen Umständen, unter denen die Vereinheitlichung realisiert wurde. Heute ist es daher schwierig, über die wirkliche Einstellung der Praxis im Augenblick der Einführung der Reform etwas aussagen zu können. Sicher ist, daß deren

⁶⁶ Lutfalla, Georges, »Résolution relative à la mise en application du Plan comptable«, Bericht vorgelegt im Namen des Ausschusses für Finanzen, Kredit und Steuern. Hektographiertes Manuskript im Archiv des französischen Wirtschaftsministeriums (Conseil Economique), 1949, S. 93.

Ziele weitgehend erreicht wurden, besonders was die Kostenrechnung der Unternehmen betrifft. Der Erfolg des Kontenrahmens war nicht ganz der gleiche, die Einheitlichkeit konnte nicht in dem gewünschten Ausmaße erreicht werden. Die Besonderheiten jeder Branche schienen zu groß zu sein, um alle in einem einzigen einheitlichen Schema erfaßt werden zu können. So wurde bei der Ausarbeitung der Branchenkontenrahmen oft ganz erheblich vom Einheitskontenrahmen abgewichen. Noch heute sind allein in der Stahlbauindustrie eine Fülle verschiedenartiger Kontenpläne in Anwendung⁶⁷.

Was die Einführung und die praktische Durchführung der Reform betrifft, so läßt der Umstand, daß die Anwendung der Bestimmungen erst mit ziemlich großer Verzögerung erfolgen konnte, auf gewisse Schwierigkeiten schließen, die sich von seiten der Praxis den ergriffenen Maßnahmen entgegengestellt haben. Die Erwartung, daß bereits am 1. Januar 1939 in allen Betrieben mit der Umstellung des Rechnungswesens begonnen werden könnte, hatte sich nicht erfüllt, und die Frist für die Einführung der ausgearbeiteten Kontenpläne mußte bis Ende des Jahres verlängert werden. Le Coutre⁶⁸ glaubte, daß die Gründe dafür die folgenden seien:

»1. Die Praxis war bisher gewohnt, unter Rechnungswesen nur die Buchhaltung in der handelsüblichen Form zu verstehen, allenfalls noch die Kalkulation. Die zahlreichen Teile und Formen des Rechnungswesens, die verschiedenen Zwecke und Aufgaben... der Richtlinien... sind vielen Betrieben teilweise kaum dem Namen... nach bekannt. Auch der sachkundige Rechnungsfachmann empfindet die Aufzählungen leicht als verwirrende Fülle; er vermeint unlösbare Überschneidungen zu sehen und erkennt oder beachtet nicht die grundsätzlichen Zusammenhänge.

2. Die Buchhaltung selbst hat mit der Neuordnung des Rechnungswesens eine... anders gerichtete Zielsetzung bekommen, als die alte buchhalterische Tradition sie bisher kannte und »sehr eingefleischt« pflegte. Die neue Zielsetzung erfordert auch eine grundsätzlich andere Handhabung der Buchhaltung...

.....

5. Die Neuordnung des Rechnungswesens, wie sie durch die Buchführungsrichtlinien usw. als Ausdruck und Verwirklichung nationalsozialistischer

⁶⁷ Stepf. W., »Die Anwendung von Pflichtkontenrahmen und Betriebsabrechnungsbogen in der Stahlbauindustrie«, Zeitschrift für Handelswissenschaftliche Forschung, 1949, S. 27.

⁶⁸ »Organisation und Rechnungswesen«, Der praktische Betriebswirt, 1939, S. 215 ff.

Lebens- und Wirtschaftsauffassung durchgeführt wird, fordert eine organische Gestaltung. Diese ist zwar nur das wirtschaftlich Natürliche und Logische, verlangt aber doch von den Unternehmern eine grundsätzlich andere Haltung als die verflossene wirtschaftsliberalistische Einstellung. Deren Denkweise müssen die Unternehmer nicht nur in ihrem wirtschaftlichen Handeln verlassen, sondern auch in ihren rechnungstechnischen Formen.«

Aus diesen sehr vorsichtig formulierten Sätzen geht hervor, daß einerseits die mit der Buchführung der Unternehmen betrauten Angestellten für eine Änderung ihrer »eingefleischten« Tradition wenig Sympathie zeigten, zumal ihnen die neuen Vorschriften sehr kompliziert erschienen, und daß andererseits auch die Unternehmer des Hinweises bedurften, daß »eine grundsätzlich andere Haltung« von ihnen erwartet würde, was darauf schließen läßt, daß die diktatorische Form der Vereinheitlichung nicht unbedingt mit Begeisterung akzeptiert wurde.

Leider ist es nicht möglich, aus ähnlichen Hinweisen ein genaueres Bild über das Verhalten der Praxis gegenüber der Reform zu erhalten. Wie unerwünscht, ja fast unmöglich die Äußerung einer Kritik in der damaligen Zeit gewesen sein mag, scheint aus folgendem hervorzugehen: Von dem eben angeführten Artikel Le Coutres in der Zeitschrift »Der praktische Betriebswirt«, der im Märzheft des Jahrgangs 1939 erschienen war, folgte im April eine Fortsetzung, auf die der Artikel im Vormonat weder durch seinen Aufbau, noch durch eine Anmerkung hätte schließen lassen. Diese Fortsetzung beginnt folgendermaßen: »Mit der Aufzeigung der Grenzen, Schwächen und Ergänzungsnotwendigkeiten der Buchhaltung⁶⁹ soll nur ihre erfolgreiche Anwendung gefördert werden. Keineswegs wird damit ein Wort gegen ihre weitreichende Bedeutung gesagt. Diese ist im Gegenteil gerade in organisatorischer Hinsicht ein sehr wesentlicher Faktor und darum besonders zu beachten.« Dies scheint doch darauf hinzuweisen, daß die Vorsicht, die der Autor hinsichtlich seiner Formulierungen hatte walten lassen, noch immer nicht groß genug gewesen war und daß, ganz allgemein, Äußerungen kritischer Art in der damaligen Zeit nicht erwünscht waren. Es gibt jedoch noch einen anderen Artikel, der im Jahrgang 1940 der gleichen Zeitschrift, und zwar ohne Verfasserangabe, erschien. Er war offenbar als »Belehrung« gedacht und beweist dadurch, daß die von Le Coutre angedeutete Haltung gewisser Unternehmerkreise der Reform

⁶⁹ Hier bezieht sich der Autor in einer Fußnote auf den vorhergehenden Artikel.

gegenüber durchaus der Wirklichkeit entsprach. Es heißt⁷⁰: »Verlautbarungen in der Presse und im Schrifttum zu den bekannten ministeriellen Erlassen über das Rechnungswesen haben bei vielen Unternehmern den Eindruck erweckt, daß die staatlichen Maßnahmen . . . in erster Linie darauf abgestellt seien, im Interesse der staatlichen Führungs- und Lenkungs- aufgaben im Bereich der Wirtschaft und des Steuerfiskus eine schematische Vereinheitlichung des Rechnungswesens herbeizuführen. Vielfach wittern die Unternehmer hinter den Verordnungen Bestrebungen des Staates, die ihre vermeintlichen Belange irgendwie beschneiden könnten. Sie befürchten irgendwelche Beeinträchtigungen ihrer Handlungsfreiheit. – Dabei ist die Sachlage völlig unkompliziert . . . Die Tendenz zur Vereinheitlichung hat sachliche Gründe. Sie ist keine Erfindung des Staates. Sie dient vielmehr in erster Linie dem einzelnen Betrieb, da nur so eine Grundlage für Zeit- und zwischenbetriebliche Vergleiche, deren Vorteile nicht betont zu werden brauchen, geschaffen wird. Der staatlichen Wirtschaftsführung ist sie freilich ein willkommenes Mittel, denn sie kann mit ihrer Hilfe die Führungsaufgaben sicherer und leichter durchführen. Dem Steuerfiskus schafft sie Erleichterungen für die Betriebsprüfung. Die Vorteile liegen aber auch hier durchaus auf der Seite des Betriebes, denn eine gute Organisation des Rechnungswesens verhindert eine steuerliche Überbelastung, da sie in vielen Fällen erst den Nachweis ermöglicht.« Der Artikel spricht dann von der »Erziehungsaufgabe«, die der gewerblichen Wirtschaft übertragen wurde und meint dazu: » . . . wir betonen hier ausdrücklich »Erziehung«. Dem Staat liegt nämlich gar nicht daran, einen Zwang ausüben zu müssen. Er wendet sich vielmehr an die offene Bereitschaft und freiwillige Mitarbeit der Betriebe. Die Erziehung sieht ihr vornehmstes Ziel darin, jeden Unternehmer . . . von der Notwendigkeit und von dem Nutzen eines gut ausgebauten Rechnungswesens zu überzeugen. Nur dem böswilligen Unternehmer werden Zwangsmaßnahmen angedroht.« Der Verfasser spricht weiter von Schwierigkeiten, die bei Einführung des Kontenplanes und der Betriebsabrechnung auftauchen durch den Mangel an geeigneten Fachkräften, ist aber der Ansicht, ein erhöhter Aufwand könnte nur vorübergehender Natur sein; neue oder erhöhte Posten würden durch Kosteneinsparungen wieder wettgemacht werden können. Daraus geht hervor, daß auch der Mangel an geschultem Personal und die Kostenfrage als Einwände gegen die Reform geltend gemacht worden sind.

⁷⁰ »Die allgemeine Einführung eines Kontenplanes und eines Grundplanes für die Betriebsabrechnung«, nicht signiert, Der praktische Betriebswirt 1940, S. 399 ff.

Nach dem Ende des Krieges wurde die Frage des Kontenrahmens in den Fachkreisen diskutiert. Der Erlaßkontenrahmen wurde als eine damals zeitbedingte Kompromißlösung, mit der zuviel auf einmal erledigt werden sollte, vielfach abgelehnt. Im besonderen wurde kritisiert⁷¹:

- a) daß ein Kontenschema, das hauptsächlich für die Zwecke industrieller Buchhaltung und Kostenrechnung entwickelt worden war, verallgemeinert und allen anderen Wirtschaftszweigen aufgezwungen wurde, so auch dem Handel. Viele Wirtschaftszweige wünschten eine eigene, ihren besonderen Verhältnissen besser angepaßte Kontengliederung zu entwickeln.
- b) daß das Dezimalsystem die Anzahl der Kontenklassen auf 10 beschränke, wodurch die Systematik an Wert verliere, da gleichrangige Begriffe nicht mehr als solche in Erscheinung treten können. Schulz spricht⁷² von der »Zwangsjacke« des dekadischen Systems.
- c) daß der Kontenrahmen einseitig auf die Betriebsbuchhaltung als Leistungsrechnung eingestellt ist, während den Erfordernissen der Finanzbuchhaltung nicht genügend Rechnung getragen werde. Die Geschäftsbuchhaltung als Gesamtrechnung der Unternehmung müsse aber an erster Stelle stehen und die Kostenträgerrechnung als Spezialrechnung behandelt werden.
- d) daß die Einbeziehung der Betriebsabrechnung in den allgemeinen Kontenrahmen zu Komplikationen Anlaß gäbe, da Unternehmensrechnung und Leistungsrechnung verschiedene Zweige des Rechnungswesens sind, die in Gliederung und Bewertung verschiedenartigen Prinzipien folgen. Die Klasse 2, die die Abgrenzungskonten enthält, mit deren Hilfe der kontenmäßige Zusammenhang aller Rechnungen erreicht wird, beeinträchtigt die Klarheit und Einfachheit der Buchhaltung sehr. Die gleiche Klasse umfaßt sowohl Bestand- als auch Erfolgskonten.
- e) Einstimmig wird von theoretischer und praktischer Seite aus festgestellt, daß die Ausübung von Zwang in keinem Falle zum Ziel führt. Die Idee der erneuten Einführung eines Pflichtkontenrahmens wird von der Praxis ganz entschieden abgelehnt⁷³.

Die in den Nachkriegsjahren als Empfehlung herausgegebenen »Grundsätze und Gemeinschaftsrichtlinien für das Rechnungswesen«, die auch den »Gemeinschaftskontenrahmen industrieller Verbände« enthielten, haben

⁷¹ Schulz, Carl-Ernst, und Le Coutre, Walter, »Der Kontenrahmen«, Grundlagen und Änderungsvorschläge, Berlin 1948, S. 109.

⁷² Schulz, a. a. O., S. 100. Ebenso Le Coutre, a. a. O., S. 122.

⁷³ Stepf, a. a. O., S. 36.

sich in der Praxis noch nicht durchgesetzt. Besonders in den kleinen und mittleren Betrieben werden meist noch die früheren Kostenrechnungsregeln und der Erlaßkontenrahmen angewandt.

2. Die Einstellung der französischen Industrie

Die Haltung der französischen Industriekreise allen Vereinheitlichungsmaßnahmen gegenüber war von Anbeginn an ablehnend, wenn nicht ausgesprochen feindlich. Dies zeigen die negativen Ergebnisse der Reformversuche in den Jahren 1880 und 1902, besonders aber auch die Stellungnahme der Unternehmer zu den Vereinheitlichungsvorschlägen bei Kriegsbeginn, die Paul Caujolle in einer an die Contrôle Général de l'Armée gerichteten Note zusammengefaßt hatte⁷⁴. Auch die sehr groß angelegte Reform des Jahres 1942 wurde ein Mißerfolg. Die Gründe für das Mißlingen waren vor allen Dingen in den politischen Umständen der damaligen Epoche zu sehen, in der die Ausarbeitung eines einheitlichen Kontenplans für viele Unternehmungsleiter mit der damals durch die deutschen Besatzungsbehörden ausgeübten Kontrolle über die französische Wirtschaft verbunden war, um so mehr, als der französische Plan comptable dem deutschen Erlaßkontenrahmen sehr ähnlich war. G. Lutfalla schrieb 1949 in einem für den Conseil Economique bestimmten Bericht⁷⁵: »Die Besatzungsbehörde war bemüht, ihre Kriegsbestrebungen durch die Möglichkeit von Produktionskontrollen zu unterstützen. Stolz auf ihr Werk der Normalisierung, immer bereit, sich als Beispiel anzubieten, verbreitete der Feind reichhaltiges Material über seine Arbeiten auf dem Gebiet des Rechnungswesen.« Andere Autoren sprechen offen davon, daß der Plan comptable 1942 von der Besatzungsmacht aufgezwungen wurde⁷⁶. Die Verwaltung war sich der Feindseligkeiten bewußt und sah daher davon ab, die Entschlüsse des interministeriellen Ausschusses selbst zu veröffentlichen. Der Kontenrahmen wurde 1943 von einem privaten Verleger herausgebracht (Editions Delmas), und zwar mit einer Genehmigung des Generalsekretärs der Affaires économiques im Ministerium für Volkswirtschaft und Finanzen, die, wie es einleitend heißt, »jedoch der vorliegenden Ausgabe keinerlei offiziellen

⁷⁴ Vgl. S. 18.

⁷⁵ Lutfalla, a. a. O., S. 72.

⁷⁶ Batardon, Léon, »Réflexions sur le Plan Comptable 1947«, Société de Comptabilité de France, Bulletin Nr. 144, März 1955, S. 76, Rétail, L., »Etude Critique du Plan Comptable 1947«, Paris 1951, S. 2.

Charakter verleiht. Die Herausgeber tragen die ausschließliche Verantwortung«. Diese inoffizielle Veröffentlichung war zweifellos nicht dazu angetan, die Unternehmerkreise für die Reform zu begeistern, da sie annehmen konnten, die Behörde habe selbst kein Vertrauen in die Beschlüsse des Ausschusses. Dazu kam, daß die Herausgabe der Richtlinien von keinem Kommentar begleitet war, der geeignet gewesen wäre, sowohl die Nützlichkeit der Reform als auch ihre Anwendungsmodalitäten klar herauszustellen. Der Widerstand gegen die Einführung des Kontenrahmens und die scharfen Kritiken, die er auf Seiten der Theorie und der Praxis gleichermaßen hervorrief, sind also, was begreiflich ist, größtenteils auf die politischen Umstände seiner Entstehung zurückzuführen. So zielen die Kritiken vor allem auf die »Germanismen«⁷⁷ ab, d. h. auf alle diejenigen Dinge, die der deutschen Einflußnahme auf die Ausarbeitung des Kontenrahmens zugeschrieben wurden und französischer Tradition und Auffassung widersprechen. Im einzelnen waren die Kritiken folgender Art⁷⁸:

1. Ganz allgemein zielten sie auf die »dirigistische« Konzeption des Planes ab, die auf staatliche Kontrollmöglichkeiten ausgerichtet ist.
2. Für den lateinischen Geist erschien die nach deutschem Vorbild vorgenommene Kontenklassifizierung nach dem Prozeßgliederungssystem nicht logisch, einestails deshalb, weil dieses so oft durchbrochen ist, daß dem französischen Kontenrahmen von 1942 wiederholt der Vorwurf einer rein »empirischen« (im Gegensatz zu einer wissenschaftlichen) Konteneinteilung gemacht wurde, andererseits deshalb, weil bei der Gliederung der Konten im Bilanzmodell ein anderes Prinzip, nämlich das der Liquidität, zugrunde gelegt worden war. Die französische Tradition bevorzugt aber, seit Léautey (1880), das Bilanzsystem. Außerdem fand man es unlogisch, daß die algebraische Summe der verschiedenen Konten einer Klasse keinerlei wirtschaftliche Bedeutung hatte, d. h., daß eine einfache Addition jeder Kontenklasse keine für die Aufstellung von Statistiken wertvolle Informationen bietet.
3. Der Kontenrahmen legt den Akzent auf eine genaue Betriebserfolgsrechnung und die Kenntnis der Gestehungspreise und vernachlässigt die Geschäftsbuchhaltung. Er ist daher ungeeignet als direkte Quelle solchen statistischen Materials, das als Grundlage wirtschaftspolitischer Entscheidungen dienen könnte.

⁷⁷ Garnier, Pierre, »Le Plan comptable«, Comité National de l'Organisation française, März 1946, S. 17.

⁷⁸ Vgl. Rapport Général, a. a. O., S. 6 f.

4. Die zu enge Bindung der Geschäfts- und der Betriebsbuchhaltung ist in Frankreich aus folgenden Gründen nicht wünschenswert: In Frankreich sind in der Mehrzahl der Fälle die Verwaltungen und die Produktionsstätten örtlich getrennt, denn der Geschäftssitz fast aller bedeutenden Firmen ist Paris. Es erscheint daher angezeigt, auch die beiden Zweige der Buchhaltung zu trennen, damit sie unabhängig voneinander an verschiedenen Orten geführt werden können. – Ferner wird angeführt, daß jede Verzögerung in der Betriebsabrechnung die Gefahr mit sich bringe, den normalen Gang der Geschäftsbuchhaltung zu stören, ganz besonders, wenn die Betriebsbuchhaltung neu eingeführt wird. Außerdem seien die Qualitäten eines Buchhalters und eines Kostenfachmannes durchaus nicht die gleichen, beide Zweige des Rechnungswesens müßten also von verschiedenen Personen geführt werden. Am schwerwiegendsten ist aber die Begründung, eine organisatorische Trennung sei notwendig, da viele Unternehmen weder permanente Inventur noch Betriebsbuchhaltung führen und es nicht so aussähe, als ob sich diese Situation bald ändern würde⁷⁹.
5. Eines der wichtigsten Argumente gegen den Kontenrahmen ist der Vorwurf, er sei ein übertriebener Versuch theoretischer Vervollkommenung und daher für die praktische Anwendung viel zu kompliziert, was besonders für die Bewertungsregeln gelte. Außerdem sei er für Großbetriebe gedacht, die in Frankreich nicht zahlreich sind, wodurch die große Mehrheit der französischen Unternehmer gezwungen sei, die für sie brauchbaren Elemente aus einem großen Wust von Dingen mühsam herauszusuchen. Schließlich sei er gekennzeichnet durch einen großen Mangel an Anpassungsfähigkeit (*souplesse*!).

Die positiven Beurteilungen, zu denen der Plan comptable 1942 Anlaß gab, beziehen sich ausschließlich auf die französischen Elemente, die er enthielt, die aber für die Augen des »grand public« so wenig sichtbar gewesen seien, daß die Befürchtung bestehe, der Kontenrahmen könnte dem guten Ruf Frankreichs im Ausland schaden⁸⁰. Zweifellos aber hat die Reform den Verdienst gehabt, das Problem der Vereinheitlichung zum erstenmal in Frankreich in großem Umfang in der Öffentlichkeit aufzuwerfen. Die Kritik, die sie hervorrief, erweckte das Interesse vieler Fachleute und Unternehmensleiter und regte auf rechnungstechnischem Gebiet

⁷⁹ Brunet, Charles, »Discussion sur le Plan comptable 1942«, Bulletin de la Société de Comptabilité de France, Nr. 133, April 1953, S. 120.

⁸⁰ Garnier, a. a. O., S. 17.

die Forschung an. Der mit der Ausarbeitung des Plan comptable 1947 beauftragte Ausschuß hat aus den Erfahrungen des vorangegangenen Kontenrahmens großen Nutzen gezogen.

Das Erscheinen des Plan comptable 1947 löste in der Fachpresse eine sehr lebhafte Reaktion aus und ist bis heute ein unerschöpflicher Quell der Meinungsverschiedenheiten geblieben. Es gibt kaum ein besseres Beispiel für die Liebe des Franzosen zum Kritisieren an sich und für die Tatsache, daß es in Frankreich fast »zum guten Ton gehört, dafür zu sein, was dagegen ist und dagegen, was dafür ist«⁸¹. Die Meinungen sind also sehr verschieden. Während André Brunet berichtet, daß bei der Einführung des Plan comptable 1947 in den nationalisierten Unternehmen keinerlei ernsthafte Schwierigkeiten entstanden sind⁸², behauptet ein Abgeordneter während einer Parlamentsdebatte: »Ich habe gerade die Erfahrungen mit der Anwendung des Plan comptable in den Buchhaltungen der öffentlichen Unternehmen gemacht. Es ist ein Blödsinn (imbécilité) und ein Verhängnis (désastre)⁸³.« Während Charles Brunet von der Begeisterung spricht, mit welcher die Buchhalter und Rechnungsführer den Kontenrahmen anwenden⁸⁴, berichtet Bayle von ihrer ablehnenden Haltung, die anläßlich eines Kongresses der chefs de comptabilité in Compiègne zum Ausdruck kam, da »alle Rechnungsführer, denen der Plan comptable 1947 aufgezwungen wurde, einstimmig dazu bereit waren, ihn zu verdammen. Die, die nachsichtiger waren und den Kontenrahmen freiwillig einführten, mußten zugeben, daß die bei der Anwendung gemachten Erfahrungen zu der Einsicht geführt hatten, daß er völlig unbrauchbar sei«⁸⁵. Während Parenteau der Ansicht ist, der Plan comptable sei »als Wegweiser« anzusehen, »als Leitstern, um diejenigen zu erleuchten . . . , die weder Zeit noch Mittel haben, die Literatur über das Rechnungswesen zu studieren und (daher) froh sind, etwas zu finden, das ihre Schwierigkeiten löst«⁸⁶, schreibt Calien: »Schon die Aufmachung des Kontenrahmens beweist den Mangel an psychologischem Verständnis. Es liegt doch auf der Hand, daß ein Unternehmensleiter weder Zeit noch Lust hat, sich für die Lektüre eines Schmökers

⁸¹ Démonet, Henri, »Défense du Plan«, Revue de la Comptabilité et des Cadres comptables, Oktober 1950, S. 929.

⁸² Brunet, a. a. O., S. 170.

⁸³ Violette, Maurice, im Journal Officiel (Debats parlementaires), 10. Juli 1953, S. 3427.

⁸⁴ Brunet, Charles, »Le Plan comptable 1947 est rationnel«, La Comptabilité et les Affaires, Januar 1950, S. 8.

⁸⁵ Bayle, Felix A., »Le Plan des Epiciers«, Revue de la Comptabilité et des Cadres comptables, Mai 1950, S. 800.

⁸⁶ Parenteau, Jean, »Le Plan des Epiciers, Réponse à M. Bayle«, Revue de la Comptabilité et des Cadres comptables, S. 907.

(bouquin) von mehr als 200 Seiten zu interessieren⁸⁷.« Charles Brunet ist der Auffassung, der Kontenrahmen sei mit Begeisterung aufgenommen worden und ein großer Erfolg⁸⁸, ja er breite sich aus wie ein Ölflecken⁸⁹, dagegen meint Bayle, er sei nur für die gemacht, die ihn nicht benutzen⁹⁰, und Calien spricht von ihm als einem irrationalen, jammervollen Instrument, dessen Mißerfolg über allen Zweifel erhaben sei⁹¹. Fourastié ist der entgegengesetzten Ansicht. Er spricht von den Vereinheitlichungsmaßnahmen als von einer »Reform, wie sie das Rechnungswesen seit Massari und Luca Paciolo nicht gekannt hat«⁹², aber Rétail bezeichnet sie als »gewagte Konstruktionen«, die geeignet seien, die Entwicklung der französischen Kultur und der klassischen französischen Ausbildung auf dem Gebiet des Rechnungswesens zu gefährden und daher als »wirkliche Gefahr«⁹³. An anderer Stelle rühmt er als einzigen Vorzug des Plan comptable das System der doppelten Buchhaltung⁹⁴.

Aus diesen sich sehr widersprechenden Ansichten kann man nur den Schluß ziehen, daß die Aufnahme, die der neue Kontenrahmen in der französischen Industrie gefunden hat, zumindest recht geteilt ist. Zwar beweist die Zahl der verkauften Exemplare wie auch ganz allgemein das große Interesse, das in Fachzeitschriften, bei Vorträgen und Konferenzen dem Problem der Vereinheitlichung entgegengebracht wird, daß die neue Reform im Vergleich zu ihren Vorgängerinnen sicherlich erfolgreicher ist. Es kann jedoch kein Zweifel darüber bestehen, daß ihre Einführung mit sehr großen Schwierigkeiten verbunden war und immer noch ist und daß die Tendenz doch wohl mehr dahin geht, daß die Haltung der französischen Unternehmen ablehnend ist. Denn die Ansicht Rétails⁹⁵ ist sicher nicht ganz abwegig: »Man muß feststellen, daß der Plan comptable 1947... von der öffentlichen Meinung eine Aufnahme erfahren hat, die der Begeisterung entbehrt. Im Gegensatz zu seinen Autoren, deren Inspiratoren und den Anhängern der Planwirtschaft, die gerne sein Verdienst rühmen,

⁸⁷ Calien, »Le Plan comptable est-il rationnel?« La Comptabilité et les Affaires, Oktober 1949, S. 295.

⁸⁸ Brunet, Charles, a. a. O., S. 8.

⁸⁹ Brunet, Charles, »Discussion sur le Plan comptable 1947«, Bulletin de la Société de Comptabilité de France, Nr. 133, April 1953, S. 115.

⁹⁰ Bayle, a. a. O., S. 800.

⁹¹ Calien, a. a. O., S. 294.

⁹² Fourastié, a. a. O., S. 121.

⁹³ Rétail, a. a. O., S. 23.

⁹⁴ Rétail, »Le Plan comptable devant l'opinion«, La Comptabilité et les Affaires, Juli-August 1950, S. 233.

⁹⁵ Rétail, »Etude critique du Plan comptable 1947«, Paris 1951, S. 9.

äußerst eine bedeutende Zahl von Fachleuten, Kommentatoren und Personen, die ihn anwenden, Kritiken und Vorbehalte und verbergen kaum ihren Wunsch, daß das Werk, das sie (im übrigen) für unwillkommen halten, einer erneuten Bearbeitung unterzogen würde.« Tatsächlich rekrutieren sich die Verfechter des Kontenrahmens großenteils aus der Reihe seiner Autoren, so André und Charles Brunet, Démonet, Parenteau, Lauzel, Anthonioz, während seine Gegner mit wenigen Ausnahmen (Bayle) nicht an der Ausarbeitung beteiligt waren und überwiegend die Praxis vertreten (Calien, Batardon, Thielland, Rétail, Waendendries, Villard u. a.). Auch die Tatsache, daß Charles Brunet⁹⁶ die Möglichkeit von »Popularisierungsvorträgen« ins Auge faßt, mit deren Hilfe die Anwendung des Kontenrahmens erleichtert werden soll, läßt auf die ablehnende Haltung der Unternehmerkreise schließen. Brunet meint dazu: »Es ist unnötig zu sagen, daß diese Vorträge nicht von Wirtschaftswissenschaftlern oder Theoretikern gehalten werden sollen, die über Vor- und Nachteile vereinheitlichter Kontenpläne diskutieren würden«; dies habe hinsichtlich der Anwendung des Plan comptable absolut keinen Zweck. »Die Frage muß vielmehr vom praktischen Standpunkt aus gesehen werden«, fährt der Autor fort, »die Vortragenden müssen denjenigen, die den Kontenrahmen anwenden sollen, klarmachen, daß bei seiner Einführung keinerlei Schwierigkeiten entstehen werden, sondern im Gegenteil bedeutende Vorteile:

die Benutzung von Vordrucken, die man kaufen kann anstatt sie selbst anzufertigen,

die Bequemlichkeit, Personal aus anderen Unternehmen anstellen zu können, das die gleiche Terminologie beherrscht,

die Tatsache, weniger Überraschungen von seiten der Steuerprüfer befürchten zu müssen . . .«

Brunet hält die Aussetzung einer Prämie für diese freiwillige Anwendung des Kontenrahmens für vortrefflich, rät aber von der Gewährung steuerlicher Vorteile ab, da dies die (ohnehin vorhandene) Ideenverbindung Plan comptable – Finanzverwaltung begünstige, was durchaus nicht wünschenswert sei – ein Einwand, von dem im zweiten Teil noch die Rede sein wird.

Schließlich geht auch aus den Kritiken, die Einzelheiten des Kontenrahmens betreffen, hervor, daß sie vorwiegend von praktischer Seite vorgebracht

⁹⁶ »Mesures pratiques en vue de faciliter la diffusion et l'application du Plan Comptable Général 1947«, Revue de la Comptabilité et des Cadres comptables, Mai 1949, S. 462.

worden sind. Obwohl nicht das kleinste Detail des Kontenrahmens der Kritik entging, das Inhaltsverzeichnis nicht ausgenommen, liegt der Akzent weniger auf den Beanstandungen technischer Art: es handelt sich vielmehr um Argumente, die, bedingt durch einen ausgesprochen psychologischen Charakter, gegen das Prinzip der Vereinheitlichung an sich gerichtet sind. Es sind dies im wesentlichen die folgenden:

1. Zahlreiche Kritiken richten sich gegen den Plan comptable als ein Mittel der Planwirtschaft. Es wird für unangebracht und »bedauerlich« gehalten, daß der Staat »auf rein technischem Gebiet« überhaupt interveniert⁹⁷. Davon abgesehen, hätte man eine allgemeiner gehaltene Rahmenvorschrift den ins Detail gehenden Regelungen vorgezogen. Der freiheitsliebende französische Geist fühle sich gegängelt und dadurch an seiner empfindlichsten Stelle getroffen. Rétail⁹⁸ bemerkt dazu: »Der Ausschuß hatte die Wahl zwischen zwei Lösungen, entweder, entsprechend dem »génie latin«, eine gewisse Zahl von allgemeinen Regeln festzulegen . . . , sie zu präzisieren und obligatorisch zu machen, oder (aber) ein Buchhaltungsmodell aufzuzwingen, in dem auf alle Details eingegangen wird, selbst auf die winzigsten, und damit alle Initiativen streng zu limitieren. Jedoch hat diese zweite Methode, so merkwürdig das scheinen mag, die Oberhand behalten. Und obwohl die Differenzierung sehr weitgetrieben wurde, obwohl minutiöse Regeln erlassen wurden, obwohl bis in die kleinsten Details vorgegangen wurde, gelangte man zu dem Schluß, daß für jede Branche der allgemeine Plan noch unbedingt durch Sonderpläne präzisiert werden mußte.« Und ein anderer Autor meint resigniert⁹⁹: »Aber der Wind steht nach dem Totalen und nach der Einmaligkeit. Der Regenbogen selbst sollte sich normalisieren und auf ein einheitliche Farbe beschränken. Welche Vereinfachung, welche Ersparnis für die Maler und die Hersteller von Farbe!« Diese, dem lateinischen Geschmack so widersprechende Detailregelung wird deutschem Einfluß zugeschrieben und erscheint dadurch als Konsequenz der Planwirtschaft. Rétail¹⁰⁰ schreibt: »Durch die Umstände des letzten Jahrzehnts herrschte in unserer Gesetzgebung eine Verfahrensweise typisch germanischen Charakters vor: peinlich genaue Regelungen und Vorschriften über alle Einzelpunkte. Daß diese Auffassung, die unserer

⁹⁷ Batardon, Léon, »Réflexions sur le Plan comptable«, Bulletin de la Société de Comptabilité de France, Nr. 144, März 1955, S. 69.

⁹⁸ Rétail, a. a. O., S. 9.

⁹⁹ Besnard, Léon, »Le plan des Epiciers«, Revue de la Comptabilité et des Cadres comptables, Juni 1950, S. 840.

¹⁰⁰ Rétail, a. a. O., S. 2.

Tradition fremd ist, sich durchsetzen konnte, muß der wachsenden Bedeutung der gelenkten Wirtschaft zugeschrieben werden, da ja eine sehr weitgehende Vereinheitlichung des Rechnungswesens eine Notwendigkeit wird, wenn man wissen will, was man lenkt. Jedenfalls ist das der Grund, warum Deutschland seinen Unternehmen den berühmten ‚Plan Göring‘ aufzwang.« Durch den Hinweis darauf, daß der Plan comptable 1947 Anleihen an seinen »älteren Bruder«, den Plan comptable aus dem Jahre 1942, gemacht hatte, kam man zu dem Schluß, daß beide »unbestreitbar von gleichem Geiste getragen sind«¹⁰¹, womit die Kritiken des früheren Kontenrahmens wieder aufgegriffen werden.

Ebenso ist die »imperative Form«¹⁰¹, unter der die Regelungen in der 1947 erschienenen Ausgabe des Plan comptable präsentiert werden, sowie die Androhung von Strafen für Unternehmensleiter und Wirtschaftsprüfer, die sich nicht nach den Vorschriften des Kontenrahmens richten wollen, der individualistischen französischen Denkart nicht entsprechend und scheinen daher in den Augen der Franzosen vom gleichen germanischen Geist inspiriert zu sein, wie die bis ins einzelne gehende Ausarbeitung dieser Regelungen. So werden Bestimmungen, wie: »Die Beachtung der Definitionen und Regeln ist obligatorisch«, oder »Die Geschäftsvorfälle sollen unter den Konten registriert werden, deren Titel ihrer Natur entspricht«, und ganz besonders die sich auf Abschreibungen beziehende Vorschrift: »Jede andere Art der Verbuchung von Entwertungen ist streng verboten«, von vielen Seiten heftig angegriffen. Batardon¹⁰² bemerkt dazu: »Plan! Plan! Rataplan! ist man versucht, anzufügen, um dieses Gebot zu ergänzen, das – ist es nicht wahr? – an das »Verboten« (der Autor gebraucht das deutsche Wort) schlimmen Andenkens erinnert.«

In der Tat ist die Art und Weise, in der die Dispositionen abgefaßt sind, recht kategorisch. Schuld daran war größtenteils wahrscheinlich die Erwartung der Autoren der Reform, der Kontenrahmen würde später durch das Gesetz sanktioniert werden¹⁰³. Ihr Vorschlag ging damals darauf hinaus, nur diejenigen Buchhaltungen als ordnungsmäßig im Sinne der geltenden Gesetzesbestimmungen anzuerkennen, die nach den Prinzipien des Kontenrahmens geführt worden waren¹⁰⁴. Dadurch sollten die handelsrecht-

¹⁰¹ Batardon, Léon, »Autres réflexions en marge du Plan comptable 1947«, Bulletin de la Société de Comptabilité de France, Nr. 145, Mai 1947, S. 76.

¹⁰² »Le Plan comptable et les progrès de la technique«, La Comptabilité et les Affaires, S. 198.

¹⁰³ Brunet, a. a. O., S. 165.

¹⁰⁴ »Note sur le Plan comptable«, hektographiertes Manuskript, Archiv des Wirtschaftsministeriums, nicht datiert.

lichen Vorschriften des Code de commerce und des Gesetzes für Handelsgesellschaften von 1867 geändert oder ergänzt werden, da diese Vorschriften schon lange nicht mehr ausreichend waren und der modernen Bedeutung des industriellen Rechnungswesens entsprachen.

Von dieser ursprünglich vorgesehenen Verbindlicherklärung des allgemeinen Kontenrahmens wurde jedoch Abstand genommen, da man einsah, daß die Anwendung von Zwang eher vom Ziele fort- als darauf zugeführt hätte. Was die Unvollständigkeit der gesetzlichen Bestimmungen auf dem Gebiet des Rechnungswesens angeht, so versuchte man vielmehr, ihr auf dem Wege einer Reform des Code de Commerce und des Gesellschaftsrechts abzuhelpen und beabsichtigte, gewisse im Plan comptable enthaltene Bestimmungen hinsichtlich der Führung der Bücher (Seiten 44—46 des Plan comptable) in die Gesetze aufzunehmen¹⁰⁵. Ebenso wurde vorgesehen, die sich auf Strafen beziehenden Dispositionen aus einer künftigen Auflage des Plan comptable herauszunehmen und auch diese einer Regelung durch die Neufassung des Code de Commerce zu überlassen.

2. Aus anderen Stellungnahmen geht hervor, daß der Kontenrahmen abgelehnt wird wegen der Indiskretionen, die er zu begünstigen scheint. Ganz besonders seine Eigenschaft als bequemes Werkzeug für staatliche Steuerinquisitionen einerseits und andererseits die Tatsache, daß durch seine Anwendung das Geschäftsgeheimnis gröblich verletzt würde, werden immer wieder betont¹⁰⁶. Im zweiten Teil der Arbeit wird darauf näher eingegangen.

3. Ferner wird über die großen Schwierigkeiten geklagt, die die Anwendung des Kontenrahmens mit sich bringe. Batardon¹⁰⁷ spricht von den »Komplikationen der kaskadenhaft anwachsenden Buchungen«, und Bayle¹⁰⁸ berichtet von einer Gruppe der Houillères du Nord, in der im Jahre 1947 eine Anzahl von 198 515 Buchungen (nach dem Lochkartenverfahren) erfolgt war, die sich nach Einführung des Plan comptable auf 249 485 im folgenden Jahr erhöhte, ohne daß man hinsichtlich zusätzlicher Informationen einen Gewinn gehabt hätte. Immer wieder wird von der zu abstrakten, zu theoretischen Konzeption des Plan comptable gesprochen,

¹⁰⁵ Rapport sur les modifications à apporter au Plan comptable, Mai 1954, hektographiertes Manuskript des Conseil Supérieur de la Comptabilité, S. 17.

¹⁰⁶ Vgl. Rapport Général présenté au nom de la Commission de Normalisation des Comptabilités, par Brunet, André, Paris 1947, S. 8.

¹⁰⁷ »Le Plan comptable et les progrès de la technique«, La Comptabilité et les Affaires, Juli-August 1950, S. 195 ff.

¹⁰⁸ »Le Plan des Epiciers«, Revue de la Comptabilité et des Cadres comptables, Mai 1950, S. 799.

von seinem Mangel an Anpassungsfähigkeit. Wieder wird dem Kontenrahmen vorgeworfen, er sei nur für sehr große Unternehmen gedacht, während seine Anwendung in den kleinen Betrieben unnötige Komplikationen und verhältnismäßig hohe Kosten verursache. Die Kostenfrage ist in der Tat ein sehr wesentliches Problem und eines der Haupthindernisse für die Einführung des Kontenrahmens in unzähligen französischen Kleinbetrieben, die sich kein geschultes Personal leisten können, oft nicht einmal einen einzigen Buchhalter. Lutfalla¹⁰⁹ berichtet von den im Jahr 1949 vorgebrachten Wünschen der Handelskammer in St. Quentin, die ebenfalls zum Ausdruck brachten, daß für die kleinen Unternehmen nur ein sehr einfaches Rechnungswesen in Frage käme, das vom Unternehmensleiter selbst geführt werden könne. Auch die Confédération Générale des Petites et Moyennes Entreprises (C. G. P. M. E.) war der Meinung, wie Lutfalla weiter berichtet, der Erfolg der Reform hänge wesentlich davon ab, ob ihre Durchführung mit der Entstehung neuer Kosten verbunden sei und die Neueinstellung von Personal verursache oder nicht. Ebenso äußerte Laroche-Joubert, der in dem den Kontenrahmen bearbeiteten Ausschuß die Versammlung der Präsidenten der Handelskammern vertrat, die Ansicht, daß es mehrerer Jahrzehnte bedürfe, bis Handel und Industrie das nötige Verständnis für die Anwendung des neuen Plan comptable aufbrächten, da er die augenblicklichen materiellen Gegebenheiten nicht berücksichtige. Die Schwierigkeiten seien nicht nur finanzieller Art, sondern beständen auch im Mangel an qualifiziertem Personal überhaupt. Es sei schon in den großen Städten schwer, fähige Buchhalter und Kostenfachleute zu finden, wieviel aussichtsloser erst auf dem Land und in der Provinz¹¹⁰. Hier liegt ein weiteres, sehr wichtiges Problem. Der Conseil Supérieur de la Comptabilité sowie der Ordre National des Experts comptables bestätigen, daß hinsichtlich qualifizierter Fachkräfte die Bedingungen für eine erfolgreiche Anwendung des Plan comptable noch nicht erfüllt sind. Auf diese Frage wird im zweiten Teil der Arbeit eingegangen.

Was die Kritiken technischer Art anlangt, so betreffen sie sehr häufig das Dezimalsystem. Die Einteilung des Plan comptable in 10 Klassen wird heftig angegriffen. Batardon¹¹¹ hält die Tatsache, daß durch die dekadische Einteilung die maximale Zahl der Kontenklassen definitiv festgelegt ist,

¹⁰⁹ a. a. O., S. 93.

¹¹⁰ Lutfalla, a. a. O., S. 94.

¹¹¹ »Le Plan comptable et les Progrès de la Technique«, La Comptabilité et les Affaires, Juli-August 1950, S. 195 ff., ebenso »Examen critique du Plan comptable«, Februar 1951, S. 41 ff.

für einen grundlegenden Fehler des Plan comptable, weil dadurch in der gleichen Kontenklasse Konten verschiedener Art vereinigt werden müßten und außerdem von irgendwelcher Anpassungsfähigkeit keine Rede mehr sein könne. Dieser Meinung schließen sich auch Autoren an, die im übrigen zu den Verfechtern des Plan gehören, wie Charles Brunet¹¹², Fourastié¹¹³, Besnard¹¹⁴. Lutfalla¹¹⁵ sieht nicht ein, welche Notwendigkeit die ökonomischen Phänomene in das traditionelle dekadische System zwingt, das aus einer Bequemlichkeit des Geistes und den Zufällen der Natur hervorgegangen sei und zieht daraus den Schluß, der den Plan comptable bearbeitende Ausschuß hätte sich nur zu gern der internationalen Sitte gebeugt, wenn diese eine größere Anzahl von Kontenklassen bevorzugt hätte. Besnard¹¹⁴ kritisierte noch einen anderen Aspekt, nämlich denjenigen, die Stellenzahl einer Nummer habe keinerlei Beziehung zu dem Platz, den ein Konto in der Hierarchie der Konten einnimmt, und Fourastié¹¹³ meint, die Konteneinteilung in 10 Klassen ähnele mehr einer öden Aufzählung als einer klassischen Numerierung, sie befriedige daher kaum einen »esprit cartésien«.

Andere Kritiken technischer Art richten sich gegen das oben (Seite 40) erwähnte compte d'exploitation, gegen die Bewertungsregeln, die Klassen 6 und 7 des Kontenrahmens, gegen die Terminologie u. a., aber es soll nicht näher darauf eingegangen werden, da sie für den Vergleich mit den am deutschen Kontenrahmen geübten Kritiken nicht bedeutungsvoll sind.

3. Vergleich der Einstellung der industriellen Praxis in beiden Ländern

Ein Vergleich der Kritiken, die, zum Teil indirekt wie in Deutschland, zum Teil sehr direkt, wie in Frankreich, an den staatlichen Vereinheitlichungsmaßnahmen geübt worden sind, zeigt überraschenderweise, daß sehr viele der bei der praktischen Durchführung der Reform entstandenen Schwierigkeiten in beiden Ländern die gleichen sind, wenn sie auch nicht immer eine gleich große Bedeutung haben.

1. Daß der dem »génie latin« so widersprechende staatliche Eingriff in das Privatleben im allgemeinen und die Detailregelung im besonderen,

¹¹² »Le Plan comptable 1947«, La Comptabilité et les Affaires, Februar 1951, S. 48.

¹¹³ a. a. O., S. 96.

¹¹⁴ a. a. O., S. 846.

¹¹⁵ a. a. O., S. 89.

die der Franzose als Ausdruck einer dirigistisch orientierten Wirtschaftspolitik empfindet und daher ablehnt, nicht unbedingt als »typisch germanisch« anzusehen sind, beweisen die Schwierigkeiten bei der Durchführung der obligatorischen Reform in Deutschland. Die den Unternehmern zuteil gewordene Rüge, die ihre wirtschaftsliberalistische Einstellung betraf¹¹⁶, noch mehr aber der nicht signierte, als Belehrung gedachte Artikel¹¹⁷ scheinen doch zu zeigen, daß der deutsche Unternehmer den vom Staat ausgeübten Zwang nicht gerade begrüßte. Nach dem Krieg, unter veränderten politischen Verhältnissen, wurde der Vorschlag, einen neuen Pflichtkontenrahmen zu erlassen, einstimmig abgelehnt. Daß ferner auch der germanische Geist der Detailregelung ziemlich abhold ist, zeigt der Erfolg der Reform, der, was den Kontenrahmen anlangte, von ihren Autoren als durchaus nicht im gewünschten Ausmaße als erreicht bezeichnet wurde, da nicht nur die Branchenkontenrahmen vom Einheitskontenrahmen abwichen, sondern innerhalb der Branchen jede Unternehmung um einen Kontenplan bemüht war, der ihren Bedürfnissen und Besonderheiten bestmöglich gerecht sein sollte und daher entsprechende Notlösungen erfand¹¹⁸. Die während der Kontenrahmendiskussion nach dem Krieg geäußerten Wünsche vieler Unternehmer zielten auf eine noch größere Differenzierung der Kontenpläne hin, und zwar in einem solchen Maße, daß die Berücksichtigung dieser Vorschläge von dem Ziel einer einheitlichen Kontenklassifizierung völlig weggeführt hätte¹¹⁹.

2. Was nun das ausführende Personal betrifft, so scheint die Antipathie der Buchhalter jeglichen Neuerungen gegenüber ein durchaus internationales Phänomen zu sein. Während der Durchführung der deutschen Reform spricht ein deutscher Autor¹²⁰ von der Schwierigkeit für die Buchhaltung richtige Leute zu bekommen und klagt: »Buchhalter sind . . . konservative und beschauliche Naturen, die eine bestimmte Ordnung gewöhnt sind und die sich nicht durch Unruhe des Betriebes aus dieser Ruhe bringen lassen wollen.« Daß von dieser Seite her die Komplikationen eines neuen Kontenplanes und neuer Rechnungsmethoden hervorgehoben werden, ist klar. Nicht nur die noch nicht allzu große Ausbreitung des Plan comptable, sondern auch die Tatsache, daß der neue deutsche Nachkriegskontenplan

¹¹⁶ Vgl. S. 44.

¹¹⁷ Vgl. S. 44 f.

¹¹⁸ Schulz, Le Coutre, a. a. O., S. 100.

¹¹⁹ Schulz, Le Coutre, a. a. O., S. 110.

¹²⁰ Beck, K., »Der Kontenrahmen als Organisationsplan«, Der praktische Betriebswirt, 1939, S. 7.

sich noch keineswegs in der Praxis durchgesetzt hat, bestätigt, daß der, zumindest anfängliche, Widerstand der Buchhalter ein Schicksal ist, das jede Reform auf rechnungstechnischem Gebiet ereilen wird, in welcher Zeit und unter welchen Umständen sie auch immer erfolgen möge¹²¹.

3. Auch der Mangel an geschultem Personal war zunächst in beiden Ländern gleich. In Deutschland mag, da hier der Großbetrieb mit vielfach schon gut ausgebauter Buchhaltung vorherrschte, dieses Problem nicht so groß gewesen sein wie in Frankreich, dessen Mittel- und Kleinbetriebe sich um Fragen des Rechnungswesens meist wenig gekümmert hatten. Dazu kam, daß durch die verschiedene kaufmännische Ausbildung die Möglichkeiten, die Lücke zu schließen, in Deutschland besser waren. Auf dieses Problem wird noch ausführlich eingegangen werden.

4. Was die Kostenfrage angeht, so entstand sie ebenfalls in beiden Ländern, aber auch hier spielt sie in Frankreich wohl die größere Rolle, was aber nicht nur in der verschiedenen durchschnittlichen Betriebsgröße begründet ist: In Frankreich kommt ein psychologischer Aspekt hinzu, der mit der Einstellung des französischen Unternehmers zum Rechnungswesen seines Betriebes überhaupt zusammenhängt. Angesichts der Tatsache, daß dieses für ihn keine Nützlichkeit irgendwelcher Art zu bieten scheint, ist seiner Ansicht nach eine neue Organisation wirklich teuer, da die Ausgabe im Vergleich zu dem zusätzlichen Nutzen, der ihm daraus erwüchse, in keinem Verhältnis steht.

5. Was die Kritik technischer Art betrifft, so zeigen sich auch hier weitgehende Übereinstimmungen. Die auf deutscher Seite ausgedrückten Beanstandungen hinsichtlich der organisatorischen Verbindung zwischen Geschäfts- und Betriebsbuchhaltung im Erlaßkontenrahmen einerseits und dessen Betonung der Leistungserfolgsrechnung zuungunsten der Unternehmens-Gesamtrechnung andererseits waren Argumente, die in Frankreich schon anläßlich des Plan comptable 1942 aufgetaucht waren und durch den neuen Kontenrahmen 1947, der sie berücksichtigte, gegenstandslos wurden. Das Dezimalsystem war nicht nur für den »esprit cartésien«, sondern auch für den germanischen Geist unbefriedigend und wurde in beiden Ländern, in Frankreich auch schon 1942, lebhaft diskutiert, aber trotz aller Nachteile in den neuen Kontenrahmen beibehalten, da es hinsichtlich der modernen Lochkartenverfahren das praktischste System blieb;

¹²¹ Jedoch geht der Plan comptable »geschickter als der deutsche Erlaßkontenrahmen auf die Psyche des Buchhalters ein« (Aufermann, Ewald, „Der neue französische Kontenrahmen«, Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 1950, S. 43).

dies wurde in beiden Ländern, auch von den Gegnern der dekadischen Klassifizierung, anerkannt.

Der Vergleich der bei der Durchführung der Vereinheitlichungsmaßnahmen entstandenen Probleme in beiden Ländern zeigt also, daß viele Schwierigkeiten gleichermaßen sowohl auf seiten der deutschen wie der französischen Praxis auftauchten und auf gewisse Gemeinsamkeiten in der Haltung der Unternehmerkreise einer staatlichen Reform gegenüber hinweisen. Dies gilt ganz besonders für die Verbindlichkeitserklärung der Bestimmungen, die in beiden Ländern mit Entschiedenheit abgelehnt wird und darauf schließen läßt, daß eine überstaatliche Vereinheitlichung nur dann Aussicht auf Erfolg haben kann, wenn sie als Empfehlung eingeführt wird, was allerdings eine positive Einstellung der Unternehmerkreise gegenüber den Fragen einer vereinheitlichenden Reform, sowohl auf nationaler wie auf supranationaler Ebene, in beiden Ländern voraussetzen würde. Aber schon der unterschiedliche Erfolg der Reformen in Frankreich und in Deutschland zeigt, daß trotz mancher gemeinsamer Probleme kein Zweifel an einer ganz grundsätzlich verschiedenen Einstellung der französischen und der deutschen Praxis bestehen kann. Die Tatsache, daß die Schwierigkeiten, die zunächst hier wie dort entstanden, in Deutschland leichter überwunden werden konnten und der Vereinheitlichungsgedanke sich in der deutschen Praxis durchgesetzt hat, während der französischen Reform ungleich viel größere Widerstände auf seiten der Industrie entgegenstanden und bis heute noch entgegenstehen, so daß es verfrüht wäre, von einem Erfolg der Normalisierung in Frankreich zu sprechen, ist auf diese verschiedene Einstellung zurückzuführen, eine Einstellung, die nicht nur die Vereinheitlichung, sondern das industrielle Rechnungswesen als solches betrifft. Natürlich hing der unterschiedliche Erfolg der Vereinheitlichungsmaßnahmen in erster Linie mit der Art und Weise ihrer Durchführung zusammen, d. h. ganz allgemein mit den politischen Umständen des Augenblicks. Aber die Ansicht eines französischen Autors¹²²: »Der deutsche Geist, methodisch und diszipliniert, fand in den präzisen, anpassungsfähigen Regeln eine Befriedigung, die in diesem Land die Aufstellung und die Anwendung eines obligatorischen Planes beträchtlich erleichtert«, ist sicher nicht von der Hand zu weisen. Auch Le Coutre¹²³ schreibt: »Im November des Jahres ist der Kontenrahmen 10 Jahre in Kraft. Er hat sich in dieser

¹²² Villeguérin, Y. de la, »Les Plans comptables à l'étranger«, Bulletin fiduciaire, Januar 1946, S. 37.

¹²³ Schulz und Le Coutre, »Der Kontenrahmen«, Berlin 1948, S. 108.

Zeit unbestreitbares Ansehen und – was wichtiger ist – Sympathie in der Praxis erworben. Man hat die große Zweckmäßigkeit des Kontenrahmens schnell erkannt... Jede Systematik hat als Ordnungsmittel, Übersichts-, Dispositions- und Kontroll erleichterung von vornherein einen Vorsprung, der von den auf das Sinnfällige ausgerichteten Praktikern schnell erkannt wird. Es ist eben der Vorzug einer Systematik an sich.«

Die Einführung der Reform in Deutschland wurde sehr erleichtert durch die Tatsache, daß der Pflichtkontenrahmen auf Vorschlägen und Vorarbeiten aufbaute, die während der ganzen vorausgegangenen Jahrzehnte von privater Seite aus erfolgt waren und die das Interesse der Fachgruppen und einer Vielzahl von Unternehmern auf dem Gebiet der Kontensystematisierung und der Vereinheitlichungsfrage deutlich genug manifestieren. In Frankreich dagegen bestand bis in die jüngste Zeit hinein von seiten der Unternehmerschaft nicht das geringste Interesse für alle Fragen, die das Rechnungswesen ihrer Betriebe betraf, und die Aufgaben der französischen Reform waren ungleich größer und schwerer als die der deutschen.

Die unterschiedliche Bedeutung, die die französischen und die deutschen Unternehmerkreise dem Rechnungswesen ihrer Betriebe zuerkennen, ist also die eigentliche Ursache für den unterschiedlichen Erfolg der Reform und damit zugleich das eigentliche und wirkliche Problem der nationalen und der supranationalen Vereinheitlichung. Sie ist der Grund für die unterschiedliche Entwicklung des industriellen Rechnungswesens in beiden Ländern, für die Rückständigkeit in Frankreich, für das hohe Niveau, das sie in Deutschland erreicht hat. Worauf ist die unterschiedliche Rolle, die das Rechnungswesen in beiden Ländern spielt, letzten Endes zurückzuführen? Wenn die Schwierigkeiten gelöst werden sollen, die sich dem Versuch einer internationalen Vereinheitlichung entgegenstellen, muß, da diese in der verschiedenen Einstellung der französischen und der deutschen Praxis zu den Fragen des Rechnungswesens überhaupt zu sehen sind, zunächst von einer Betrachtung der tieferen Ursachen dieser verschiedenen Wertung ausgegangen werden. Im Teil B der Arbeit sollen diese Ursachen für die verschiedene Einstellung beider Völker zu Rechnungswesen und Normalisierung näher untersucht werden. Dann ist zu prüfen, inwieweit sie als Probleme einer supranationalen Vereinheitlichung des industriellen Rechnungswesens anzusehen sind.

Teil B

Die Wertung des industriellen Rechnungswesens in Frankreich im Vergleich zu Deutschland und ihre Bedeutung für den Erfolg der Normalisierungsbestrebungen

I. Die geringe Wertung des industriellen Rechnungswesens in Frankreich und ihre Ursachen nach der Ansicht französischer Autoren

Das ausgezeichnete kleine Werk Jean Fourastiés über das industrielle Rechnungswesen¹²⁴, das seit 1952 in der Sammlung »Que sais-je« der Presses Universitaires de France erschienen ist, beginnt folgendermaßen: »Das Rechnungswesen wird allgemein für eine nützliche Kenntnis gehalten, aber es hat im »grand public« ein solides Renommee der Willkür, der Langeweile, der Unverständlichkeit und der Pedanterie. Man erkennt ihm unter dem Wissen, das zur Allgemeinbildung des Menschen beiträgt, keinen Platz zu.« – Ähnlich beginnt der bereits mehrfach zitierte Bericht George Lutfallas über die Anwendung des Plan comptable (1949): »Das industrielle Rechnungswesen könnte eine stolze Wissende sein. Aber es bleibt eine bescheidene Dienerin.«

Man steht, wenn man das Phänomen »comptabilité« betrachtet, vor der erstaunlichen Tatsache, daß, während in allen anderen Ländern die Bedeutung des industriellen Rechnungswesens für den wirtschaftlichen Aufschwung längst erkannt war und seine Entwicklung mit Hilfe wissenschaftlicher Methoden vorangetrieben wurde, der französische Unternehmer noch immer einen absoluten Mangel an Interesse für alle mit dem Rechnungswesen seines Betriebes zusammenhängenden Fragen an den Tag legt¹²⁵ und die Buchhaltung im besten Falle als eine obskure Kunst betrachtet, häufiger aber nur als eine Ordnungsmethode, die er zur Erfüllung seiner vom Gesetz vorgeschriebenen Verpflichtungen, besonders denen steuerlicher

¹²⁴ »La Comptabilité«, Presses Universitaires de France, Paris 1952, S. 7.

¹²⁵ Bouchon, Madeleine, »Etude sur l'influence des facteurs étrangers à la comptabilité dans l'évolution de la fonction comptable«, Economie et Comptabilité, Numéro Spécial, Dezember 1953, S. 34.

Art, anzuwenden gezwungen ist. Das Rechnungswesen spielt also, in seiner Eigenschaft als angeblich unproduktives Element der Unternehmung, die Rolle des notwendigen Übels, dessen Kosten auf einem Minimum gehalten werden müssen. Brunet¹²⁶ spricht offen von dem »intellektuellen Mißkredit«, in dem es für sehr viele Franzosen noch heute steht.

Mit dieser Einstellung verbunden ist eine gewisse Mißachtung der sich mit der Buchhaltung befassenden Berufe. Der Buchhalter eines Betriebes wurde oft nur als ein untergeordneter Angestellter betrachtet, der Anweisungen empfängt und ausführt, die dem Unternehmensleiter am besten geeignet scheinen, den Fiskus zu täuschen und die Aktionäre einzuschläfern¹²⁷. Diese Ansicht war natürlich nicht dazu angetan, fähige Leute zur Ergreifung eines rechnungstechnischen Berufes zu begeistern, eine Tatsache, deren Folgen auf der Hand liegen und die einen französischen Autor zu der Bemerkung veranlaßte: »Der Intellektuelle von heute empfindet im allgemeinen kein Interesse für eine Methode, die er nur dem Namen nach kennt, (zumal) ihm scheint – es muß gesagt werden –, daß einige der sie anwendenden Praktiker sich aus denjenigen rekrutieren, deren intellektuelle Entwicklung keine andere Tätigkeit zuließ¹²⁸.« Noch deutlicher schreibt Brunet¹²⁹: »Ingenieure und Techniker haben den Eindruck, bei ihren Kollegen des Rechnungswesens nicht die gleichen intellektuellen Voraussetzungen zu finden.«

Das Bild, das die Buchhaltung der französischen Unternehmung bot und zum Teil heute noch bietet, war diesen Auffassungen entsprechend. Angefangen bei Eugène Léautey, der 1903 von den »Mißbräuchen ohne Zahl« berichtet, die die Unternehmen mit der Führung ihrer Bücher und der Aufstellung ihrer Bilanzen und Inventare trieben, ergeht sich, bis in die jüngste Zeit hinein, eine große Reihe von betriebswirtschaftlichen Autoren in lebhaften Klagen über den Zustand des französischen Rechnungswesens. Von dem leichten, bereits erwähnten Vorwurf der »diversité charmante«¹³⁰ bis zur Anklage, daß dieser besagte Zustand zu »aufseherregenden Schwindelgeschäften« geführt habe, die Anlaß zu endlosen Zivilprozessen, zur Komplikation aller Prüfungen und Kontrollen gaben und dadurch »eine in der Gesamtheit gesunde und honette Wirtschaft in Verruf gebracht« habe¹³⁰, sind alle Nuancen vorhanden. So wird behauptet, daß

¹²⁶ Brunet, a. a. O., S. 23.

¹²⁷ Fourastié, a. a. O., S. 120.

¹²⁸ Bouchon, a. a. O., S. 38.

¹²⁹ Brunet, a. a. O., S. 19.

¹³⁰ Vgl. S. 21, Fußnote 18.

die Zahl der in Frankreich existierenden Buchhaltungsmethoden nicht nur so groß sei wie die Zahl der Unternehmen selbst, sondern noch größer, da oft in ein und demselben Betrieb mehrere Methoden angewandt würden¹³¹. Ein anderer Autor spricht von den Bilanzen als von »Ungeheuern«, die die Buchhaltung zu einer Geschichte der Kreuzworträtsel machen¹³², um nur einige besonders interessante Zitate zu erwähnen.

Diese Situation, in der das Rechnungswesen einer großen Vielzahl französischer Unternehmen sich befand, war nun unglücklicherweise nicht nur die Folgeerscheinung, sondern gleichzeitig auch die Ursache des Rufes, die die Buchhaltung samt der sie ausführenden Personen genoß. Dadurch war ein *circulus vitiosus* entstanden, aus dem es kein Entrinnen zu geben schien und der an der Rückständigkeit des industriellen Rechnungswesens in Frankreich im Vergleich zu all seinen Nachbarländern schuld war.

Für diese Tatsache, daß das Rechnungswesen in einem im übrigen so fortschrittlichen Land wie Frankreich bis heute eine solch untergeordnete Rolle spielt, geben die Franzosen selber einige Gründe an, die im folgenden untersucht werden sollen.

1. Einer dieser Gründe ist »das Fehlen einer gemeinsamen Sprache, die den Wirtschaftlern und Soziologen das notwendige Material zur Ausarbeitung oder Verwirklichung ihrer Theorien liefern würde¹³³, anders ausgedrückt, das Fehlen einer einheitlichen Terminologie auf dem Gebiet des Rechnungswesens in Frankreich, das sich, wie der gleiche Autor meint, einer manchmal widerspruchsvollen, immer aber unpräzisen Sprache bedient, die sich durch Unklarheit, Unlogik und Unbestimmtheit auszeichnet¹³⁴. Calien¹³⁵ zitiert eine Behauptung von Auguste Detoeuf¹³⁶: »Es gibt drei Sorten von Wesen mit einer mysteriösen Sprache: die Verrückten, die Polytechniker und die Buchhalter, wobei die Verrückten am leichtesten zu verstehen sind«, und schließt daran die Bemerkung: »Übrigens schöpfen viele Buchhalter ihre Kraft aus dem Mysterium ihrer Zahlen und sind nicht weit entfernt davon zu glauben, das wahre Gehirn der Unternehmung zu sein.« Lutfalla¹³⁷ berichtete von den praktischen Erfahrungen, die

¹³¹ La Vie industrielle, Quotidien du Soir, 13. 5. 1942, »Pour et contre le Plan comptable«, nicht signierter Artikel, S. 1.

¹³² Démonet, Henri, »Defense du Plan«, Revue de la Comptabilité et des Cadres Comptables, Oktober 1950, S. 930.

¹³³ Brunet, a. a. O., S. 11.

¹³⁴ Brunet, a. a. O., S. 19.

¹³⁵ »Le Plan comptable, est-il rationnel?«, La Comptabilité et les Affaires, Mai-Juni 1949, S. 169.

¹³⁶ Präsident der Cégos.

¹³⁷ Lutfalla, a. a. O., S. 31.

gemacht wurden, als die Betriebsratsgesetzgebung eine Einsichtnahme der Arbeitnehmer in die Abrechnung der Unternehmen einführt und schreibt, daß diese Arbeitnehmer von der »Buchhaltersprache« (*Langue comptable*) »abgeschreckt« würden. Andererseits sei es den Experts comptables nicht möglich, lange Stunden, vielleicht Wochen, zu opfern, die nötig wären, um ihnen eine klare Vorstellung von den Abschlußkonten zu vermitteln.

Der Einwand, daß das Fehlen einer einheitlichen, verständlichen Terminologie Schuld daran trägt, das Unternehmungsleiter, Aktionäre wie auch das »grand public« den Fragen des industriellen Rechnungswesens nicht genügend Aufmerksamkeit entgegenbringen, ist sicher richtig. Es handelt sich jedoch nur um eine Folgeerscheinung der Rolle, die diese Lehre von jeher in Frankreich spielte, ohne eine Erklärung für deren Ursache zu geben. Dieser Versuch, das Fehlen der Terminologie für die Rückständigkeit Frankreichs auf dem Gebiet des Rechnungswesens verantwortlich zu machen, ist ein deutliches Beispiel für den *circulus vitiosus*, von dem oben die Rede war.

2. Einen weiteren Grund dafür, daß viele Franzosen sich nicht für das industrielle Rechnungswesen interessieren, glaubt man darin zu sehen, daß sich auf diesem Gebiet »keine großen Geister ausgezeichnet« hätten¹³⁸, die zum Nacheifern anspornen könnten. Albert Dupont macht anlässlich eines Vortrages, den er (1925) im Rahmen des Société de Comptabilité de France hielt¹³⁹, dem Rechnungswesen den Vorwurf, es stelle keine jener transzendenten Theorien dar, die den Weltruf eines Henri Poincaré begründet hätten, es habe keine jener Entdeckungen herbeigeführt, die wie etwa diejenige der Bewegung der Erde um die Sonne, eine Revolution im wissenschaftlichen Denken ihrer Zeit hervorgerufen und die »hommes ordinaires« in Bestürzung gebracht hätten durch die Tiefe des Geistes, die sie bei den Autoren (dieser Entdeckungen) vermuteten. Die auf dem Gebiet des Rechnungswesens realisierten Fortschritte, meint Dupont weiter, hätten keine so großen Konsequenzen gehabt und entbehrten daher eines solchen Prestiges. Ihre Autoren könnten sich, was ihre Berühmtheit betreffe, nicht auf die gleiche Stufe mit Galilei oder Pascal stellen, ja, kein einziger habe sich dem Niveau eines Archimedes oder eines Pasteur auch nur genähert. Dupont ist daher der Ansicht, daß der Versuch, einen Passanten auf der Straße anzuhalten und ihn um die Nennung der Namen einiger berühmter

¹³⁸ Bouchon, a. a. O., S. 34.

¹³⁹ Dupont, Albert, »Contribution à l'Histoire de la Comptabilité. Luca Paciolo, l'un de ses fondateurs.« Publications de la Société de Comptabilité de France, Paris, 1926, S. 6.

Autoren auf dem Gebiet des Rechnungswesens zu bitten, von sehr wenig Erfolg gekrönt sei. Wenn er Paciolo nenne, dann sei man zufällig an einen Gelehrten oder einen Fachmann geraten, aber selbst dieser würde die Aufzählung nicht fortsetzen.

Dieser Argumentation muß insoweit recht gegeben werden, als die Begründer der Doktrin auf rechnungstechnischem Gebiet keine ausgesprochen betriebswirtschaftliche Autoren, sondern Mathematiker oder Juristen und nur als solche bekannt waren. Auch Luca Paciolo war hauptsächlich Mathematiker. Man ist jedoch erstaunt, daß Dupont auch einem so bedeutenden und bekannten betriebswirtschaftlichen Autor wie Jacques Savary keine Berühmtheit zuerkennt, auch nicht Léautey oder Delaporte, aus deren Gedankengut die Wirtschaftswissenschaftler der Nachbarländer später schöpften. Dies mag damit zusammenhängen, daß die französischen Unternehmerkreise an der Entstehung einer Betriebswirtschaftslehre nicht interessiert waren und daher ihren Theoretikern nur »ein diskretes Ohr liehen«¹⁴⁰, so daß deren Auditorium sehr klein blieb. In den Ländern aber, in denen mit der Weiterentwicklung des Rechnungswesens eine Betriebswirtschaftslehre als Wissenschaft entstand, wuchs die Zahl der Autoren, die auf ihrem Gebiet Berühmtheit erlangten. Der Name eines Schmalenbach z. B. dürfte in Deutschland auch schon 1925 über das Fachgebiet hinaus weiten Kreisen bekannt gewesen sein, wenn auch gegen die Annahme, er sei dem Mann auf der Straße geläufig, die Tatsache spricht, daß seit den Zeiten eines Galilei oder Pascal die Spezialisierung aller Menschen auf ein winziges Teilgebiet des unermesslich angewachsenen Wissens ihrer Allgemeinbildung abträglich ist.

Dieser von französischen Autoren angeführte Grund für die Abneigung ihrer Landsleute dem Rechnungswesen gegenüber, nämlich die Lehre vom industriellen Rechnungswesen ermangele auf Grund seiner nicht wissenschaftlichen Prägung der »großen Geister«, die ihm ihre Lebensarbeit geopfert hätten, ist ebenfalls keine Erklärung, sondern eher eine Rechtfertigung dieser Haltung. Er ist aber doch ein Schritt auf dem Wege dahin, denn das Fehlen der Betriebswirtschaftslehre in Frankreich, das offenbar der Argumentation zugrunde liegt, erscheint als Folge der Tatsache, daß die Betriebswirtschaftslehre nicht als Wissenschaft anerkannt wird.

3. In die gleiche Richtung führt die Aufzählung eines weiteren Grundes, der das geringe Ansehen, das dem Rechnungswesen entgegengebracht wird,

¹⁴⁰ Brunet, a. a. O., S. 319.

den Lücken im wirtschaftswissenschaftlichen Unterrichtswesen zuschreibt, genauer gesagt, der Tatsache, daß die Betriebswirtschaftslehre nicht in den Lehrplänen der Universitäten enthalten ist¹⁴¹. Auch dieses Argument erscheint zunächst als Konsequenz des geringen Ansehens des Rechnungswesens, es weist jedoch auf die Ursache hin, da die Nichtanerkennung der Betriebswirtschaftslehre als Wissenschaft in Frankreich als großer Nachteil angesehen wird für die Entwicklung dieser Disziplin.

4. Die wirklichen Gründe für den Mißkredit, in dem das Rechnungswesen in Frankreich steht, scheinen jedoch identisch zu sein mit den Ursachen, die Brunet¹⁴² als die »wirklichen Gründe der Opposition« bezeichnet, die den Vereinheitlichungsmaßnahmen in Frankreich entgegenstehen und die sich sehr deutlich in den Kritiken, die die französischen Reformen hervorriefen, manifestieren¹⁴³. Brunet führt drei Gründe an, in denen er die Wurzel selbst der Opposition zu erkennen glaubt, da sie als grundsätzliche Einwände jeder Kontroverse, zu der die Idee der Normalisierung Anlaß geben kann, auch dann übrig bleiben, wenn alle anderen Einwände technischer Art widerlegt sind. Es sind dies nämlich erstens der französische Individualismus, der sich auf dem Gebiet des Rechnungswesens auswirkt als der Wunsch, die Ziffern der Geschäftsführung und die Resultate für sich zu behalten. Es ist dies zweitens die unliebsame Ideenverbindung Rechnungswesen – Fiskus, die in Frankreich wesentlich ausgeprägter ist als in anderen Ländern und ihren Teil beitrug zu der jahrhundertealten Meinung, die Buchhaltung sei eine Geheimwissenschaft, deren beherrschende Eigenschaften Obskürität und Verschwiegenheit seien. Drittens führt Brunet die Tatsache an, daß die »entreprise personelle« und besonders das nach den Prinzipien des Handwerksbetriebes geführte Unternehmen in Frankreich noch eine große Rolle spielt, da der französische Unternehmensleiter den traditionellen »état d'esprit d'autrefois« bewahrt, obwohl durch die wirtschaftliche Evolution unserer Zeit die Struktur der Unternehmen wie auch die Beziehungen der Fabriken untereinander und die Beziehung Betrieb – Belegschaft – Staat sich gewandelt haben.

Diese drei Dinge, von denen Brunet spricht und die oben erwähnte Tatsache, daß allen mit dem Rechnungswesen zusammenhängenden Fragen ein wissenschaftlicher Charakter aberkannt wird, erscheinen als eigentliche Gründe für die Rolle, die das Rechnungswesen in Frankreich zu spielen

¹⁴¹ Bouchon, a. a. O., S. 38.

¹⁴² Brunet, a. a. O., S. 85.

¹⁴³ Vgl. S. 48 f.

verurteilt war. Sie sind sämtlich psychologischer Art und können alle auf einen gemeinsamen Nenner gebracht werden, nämlich auf den der französischen Denkart schlechthin, die sich von der Denkart anderer Völker unterscheidet. Daher liegt der Schluß nahe, daß die Probleme und Schwierigkeiten, die sich auf Grund des unterschiedlichen Standes des industriellen Rechnungswesens in den einzelnen Ländern der internationalen Vereinheitlichung entgegenstellen, in der verschiedenen Mentalität der Völker ihren Ursprung haben. In den folgenden Kapiteln sollen die psychologischen Ursachen der untergeordneten Rolle des industriellen Rechnungswesens in Frankreich im Hinblick auf ihre Bedeutung für eine supranationale Normalisierung näher untersucht werden.

II. Untersuchung der Ursachen für die geringe Wertung des industriellen Rechnungswesens in Frankreich und die sich daraus ergebenden Schlußfolgerungen für den Erfolg der Normalisierungsbestrebungen

1. Der Einfluß der Steuergesetzgebung auf die Entwicklung des industriellen Rechnungswesens in Frankreich

In jedem Land besteht ein diametraler Gegensatz zwischen den Wünschen der Steuerpflichtigen einerseits und den Interessen des Fiskus andererseits. Nur zu leicht ist der Steuerzahler geneigt zu glauben, daß die ihm auferlegte Bürde zu schwer sei, und dieses Gefühl veranlaßt ihn manchmal, seine versteuerbaren Gewinne zu unterschätzen. Der Fiskus seinerseits kann die Genauigkeit der abgegebenen Erklärungen, zu Recht oder zu Unrecht, verdächtigen und daher ein Kontrollrecht ausüben, das er als normal und gesetzlich ansieht, das sich aber praktisch als eine Einmischung des Staates in die private Sphäre auswirkt und daher in Frankreich, mehr als in irgendeinem anderen Land, geeignet ist, das Mißfallen seiner Bürger zu erwecken¹⁴⁴. Daß dieses Mißfallen mitunter einen sehr hohen Grad

¹⁴⁴ »Les Affaires en France vont bien quand il n'y a pas de Gouvernement«, vgl. Laufenburger, Henry, »Théorie économique et psychologique des Finances Publiques«, Paris 1956, S. 242.

erreicht, wird am Beispiel der Poujade-Bewegung¹⁴⁵ illustriert – in welchem anderen Land als Frankreich wäre sie möglich gewesen?

Die gleiche, nicht gerade positive Einstellung des französischen Steuerpflichtigen gegenüber seiner Finanzverwaltung geht sehr offenherzig aus einem Vortrag Caliens anlässlich der »Journées internationales des professionnels de la comptabilité« (Brüssel 1952) hervor, in dem er sagte¹⁴⁶: »Sollen wir blind, passiv, die Befehle dieser unpersönlichen Verwaltungen erdulden, obwohl wir und mit uns die Gesamtheit der öffentlichen Meinung wissen, daß das Steuerwesen in manchen Ländern wahnsinnig (délirante) ist, daß es eine Schule der Unehhrlichkeit ist, ein Faktor des moralischen, gesellschaftlichen, wirtschaftlichen und politischen Zerfalls? Sollen wir uns, passiv, vor dieser falschen polytechnischen und polyvalenten Elite beugen, vor diesen falschen Wissenschaftlern, diesen eingebildeten Wesen, deren berufliche Gewissenlosigkeit nicht ihresgleichen findet und höchstens noch mit (dem Ausmaß) ihrer intellektuellen Faulheit verglichen werden kann? Wenn das Rechnungswesen in den Augen der öffentlichen Meinung in großem Mißkredit steht, so kommt das nicht durch den mangelhaften Intellekt der Buchhalter, wie ein anmaßender »fiscaliste« die Stirn hatte, zu schreiben, sondern durch die Tatsache, daß es bis jetzt vor der Verwaltung gekatjbuckelt hat.«

Aus dieser freimütigen Meinungsäußerung geht zugleich hervor, wie sehr das geringe Ansehen, das das Rechnungswesen in Frankreich genießt, mit der unglücklichen Rolle verbunden ist, die es in dieser offenen Fehde zwischen Steuerpflichtigen und Finanzverwaltung von jeher spielte. Diese bedauerliche Tatsache ist dem Umstand zuzuschreiben, daß die Entwicklung des Steuerwesens in Frankreich einen sehr großen Einfluß auf das Rechnungswesen der Unternehmer ausübte. Die Urheber des Gesetzes vom 15. Juli 1914, das die Einkommensteuer in Frankreich einführte, ahnten wahrscheinlich nicht, was dieses Datum für das Schicksal des industriellen Rechnungswesens ihres Landes bedeuten sollte. Von diesem Augenblick an, in dem sich die Berechnung der Steuerhöhe auf das erklärte Einkommen gründete, gewannen die Fragen des Rechnungswesens und der Bilanz von einem Tag zum andern an Bedeutung und erschienen in einem neuen Licht.

Von seiten der Unternehmer setzte eine Reaktion der Verteidigung gegenüber den Forderungen des Fiskus ein, und das Rechnungswesen erschien

¹⁴⁵ Laufenburger, a. a. O., S. 278 ff.

¹⁴⁶ La Comptabilité et les Affaires, Juli-August 1952, S. 211 ff.

als geeignetes Mittel, die Höhe dieser Forderungen auf ein bescheideneres Maß zu bringen¹⁴⁷. Dies wurde vor allem durch das großzügige Waltenlassen der berühmten Obskurität erreicht, die aus den Aufzeichnungen des Betriebes eine Geheimwissenschaft machte und bis heute das Rechnungswesen einer Vielzahl französischer Unternehmen auszeichnet. Die Behörden ihrerseits versuchten, ihre Rechte zu behaupten und arbeiteten, durch die Festlegung gewisser Definitionen, eine Art Doktrin auf rechnungstechnischem Gebiet aus, die mehr von der Sorge um die unmittelbare Ergiebigkeit der Steuer als von einer auch auf das Wohl der Unternehmen bedachten wirtschaftlichen Betrachtungsweise inspiriert war. Dadurch entstand in Frankreich ein Rechnungswesen, in dem steuerliche Gesichtspunkte dominierten, was die Auffassung von seiner Rolle als Selbstverteidigungsmittel der Unternehmen gegenüber der Finanzverwaltung begünstigte. Diese Orientierung nach steuerlichen Gesichtspunkten gewann noch an Bedeutung, als die Probleme der Geldentwertung nach dem Krieg, deren verschiedene Lösungen sehr ungleiche steuerliche Folgen haben konnte, den Konflikt zwischen Steuerzahlern und Fiskus verschärfte. Die Errechnung des verteilbaren oder versteuerbaren Gewinnes blieb jahrzehntelang der vom Gesetz vorgeschriebene Zweck des industriellen Rechnungswesens, eine einseitige Konzeption, die verhängnisvolle Folgen gehabt hat und in weitem Maße die Rückständigkeit des industriellen Rechnungswesens in Frankreich erklärt¹⁴⁸.«

Die Einführung der Einkommensteuer in Deutschland hatte nicht die gleichen Konsequenzen. Es ist anzunehmen, daß im letzten Viertel des vorigen Jahrhunderts, als die Einkommensteuer bereits in einigen deutschen Staaten geschaffen wurde, die Bedeutung der Steuer und die Höhe der Steuersätze so gering waren, daß die neue Steuergesetzgebung keinen wesentlichen Einfluß auf die industriellen Buchhaltungen auszuüben vermochte. Im Zeitpunkt der Erzbergerschen Reform, als die erste Reichseinkommensteuer entstand, besaß das industrielle Rechnungswesen dank seiner Rolle, die es in den zwanziger Jahren spielte, genügend Autorität, um seine wirtschaftliche Konzeption gegenüber den Forderungen der Finanzverwaltung zu behaupten¹⁴⁹. Neben die Handelsbilanz trat die Steuer-

¹⁴⁷ Neumark zitiert den interessanten Hinweis von L. Formery, daß Frankreich sich zwar schließlich der Notwendigkeit, zur Einkommensbesteuerung zu schreiten, beugte, »mais avec le ferme espoir de frauder«! Vgl. Neumark, Fritz, »Theorie und Praxis der modernen Einkommensbesteuerung«, Bern 1947, S. 280.

¹⁴⁸ Fourastié, a. a. O., S. 10.

¹⁴⁹ Vgl. S. 118 f.

bilanz, wobei letztere, nach der Definition der Finanzverwaltung selbst, aus der ersteren abzuleiten war; daraus ging hervor, daß der Handelsbilanz der Primat zuerkannt wurde. Für den französischen Unternehmer waren von Anfang an Handelsbilanz und Steuerbilanz fast immer identisch. Charles Brunet¹⁵⁰ meint dazu: »Wir... Fachleute auf dem Gebiet des Rechnungswesens müssen mit großer Beschämung zugeben, daß wir in den Konten nicht die Wahrheit sagen... Anstatt zu buchen, wie es die reine Kontentechnik erfordern würde, nehmen wir in unsere Buchungen Elemente auf, die nur für die Steuerberechnungen vorgeschrieben sind... Manchmal erkennen wir nicht, daß es zwei sehr unterschiedliche Dinge gibt: die Wahrheit der Buchhaltung und die steuerliche Berechnungsgrundlage, und selbst wenn wir diese Dualität erkannt haben, begnügen wir uns aus Faulheit damit, nur eine Rechnung zu machen anstatt zwei.«

Zu dem Umstand, daß das Fehlen einer betriebswirtschaftlich ausgerichteten Doktrin auf rechnungstechnischem Gebiet in Frankreich eine von der Finanzverwaltung konzipierte und daher steuerrechtlich orientierte Auffassung des Rechnungswesens begünstigte, kamen natürlich noch andere psychologische Gründe, die der gerade in Frankreich so ausgeprägten Verknüpfung Rechnungswesen – Fiskus entgegenkamen. Es ist dies vor allem der französische Individualismus, auf den der Widerstand zurückzuführen ist, gegen den Frankreich in weit größerem Maße, als dies in Deutschland der Fall war, bei der Einführung der Einkommensteuer zu kämpfen hatte. »Rentnergeist und extremer Individualismus vereinigten sich mit dem angeborenen Mißtrauen des Bauern gegen Neuerungen, um eine Reform zu verzögern, von der man nicht nur eine nachteilige Verlagerung der Steuerlasten befürchtete, sondern auch eine finanzielle und politische Stärkung des Staates und damit: erhöhten Interventionismus¹⁵¹.« Diese unbeliebte Intervention des Staates in private Angelegenheiten vollzog sich nun ausgerechnet mit Hilfe und auf Grund des Rechnungswesens, das schon vorher in seiner Eigenschaft als Beweismittel im handelsrechtlichen Strafverfahren und damit ebenfalls als Angriffspunkt für eine staatliche Intervention sich keines großen Ansehens erfreute. Bisher war es den Franzosen gelungen, die Kontrollmaßnahmen der Behörden weitestgehend zu vermeiden¹⁵². Nach 1789 hatten sie vier Abgabenarten geschaffen, »les

¹⁵⁰ »Discussion sur le Plan comptable 1947«, Bulletin de la Société de Comptabilité de France, Nr. 133, April 1953, S. 102.

¹⁵¹ Neumark, a. a. O., S. 280.

¹⁵² Lombard, Martial, »La Comptabilité devant les Contrôles fiscaux«, Bulletin de la Société de Comptabilité de France, Nr. 146, Juli 1955, S. 70 ff.

quatre vieilles«¹⁵³, nämlich Grundsteuer, Mobiliarsteuer, Gewerbesteuer, Tür- und Fenstersteuer. Sie zeichneten sich sämtlich dadurch aus, daß sie auf von außen erkennbare Merkmale gegründet waren, daß ihre Veranlagung also keiner Erklärung von seiten des Steuerpflichtigen bedurfte. Das System hatte daher den beachtlichen Vorteil, einer jeglichen Kontrolle entbehren zu können. Es garantierte also das absolute Geschäfts- und Familiengeheimnis und vermied inquisitorische Fahndungen, die als beleidigend angesehen werden konnten. Das System hatte allerdings den Nachteil, daß zwischen der Steuergrundlage und der wirklichen steuerlichen Leistungsfähigkeit des Pflichtigen nur eine sehr entfernte Beziehung bestand, so daß, ganz besonders seit dem unglücklichen Kriegsausgang von 1871, Dutzende von Projekten über ein »impôt sur le revenu« vorgelegt wurden, von denen jedoch keines verwirklicht wurde. Erst 1914—1917 gelang es, die Einkommensteuer in Frankreich einzuführen, die in anderen Ländern längst bestand, in manchen deutschen Staaten schon seit einem Vierteljahrhundert. Die französische Reform erfolgte etappenweise¹⁵⁴. Bis heute trägt die französische Einkommensbesteuerung den Stempel des Kompromisses. Die direkten Steuern sind ganz überwiegend objektive Ertragsteuern mit halb personalem, halb realem Charakter. Das Schwergewicht der französischen Besteuerung liegt auch heute noch bei den indirekten Steuern¹⁵⁵, während in allen anderen Staaten die Einkommensteuer einen hervorragenden, wenn nicht den ersten Platz im Steuersystem einnimmt¹⁵⁶.

Diese psychologisch begründete Ablehnung der Einkommensteuer in Verbindung mit der Rolle, die die Buchhaltung als Hilfsmittel für ihre Berechnung spielt, ist also eine der tiefsten Ursachen für den Mißkredit, in dem das Rechnungswesen stand und trägt daher Schuld an seiner Rückständigkeit in Frankreich gegenüber anderen Ländern, deren Mentalität der Anwendung einer Personalsteuer weniger hinderlich war. Daß gewisse Probleme, die bei dem Versuch der Vereinheitlichung des Rechnungswesens in Frankreich auftauchten, auf diese französische Denkart zurückzuführen sind, beweist das Mißtrauen, das der Idee der Vereinheitlichung als solcher entgegengebracht wurde. Man glaubte darin eine neue Form der steuerlichen Inquisition von seiten des Staates zu sehen¹⁵⁷, ja man witterte eine

¹⁵³ Vgl. Neumark, a. a. O., S. 281.

¹⁵⁴ Vgl. Neumark, a. a. O., S. 281 f.

¹⁵⁵ Vgl. Neumark, a. a. O., S. 287.

¹⁵⁶ Vgl. Neumark, a. a. O., S. 7.

¹⁵⁷ Vgl. Brunet, a. a. O., S. 42.

regelrechte Steuerfalle. Der Erfolg der Reform war daher in weitestem Maße abhängig davon, ob es gelang, diese vorgefaßte Ansicht breiter Kreise zu widerlegen und überhaupt die so nachteilige steuerliche Konzeption des Rechnungswesens durch eine wirtschaftliche Auffassung zu ersetzen.

Angesichts dieser Zielsetzung erscheint der Gedanke, durch die Gewährung steuerlicher Vorteile die Einführung der Normalisierung in Frankreich erleichtern zu können, als völlig abwegig. Die in den ersten Nachkriegsjahren geschaffene Gesetzgebung über die Aufwertung der Bilanzen verfolgte rein wirtschaftliche Zwecke. Sie gab den Unternehmen die Möglichkeit, die einzelnen Bilanzposten im Hinblick auf das gestiegene Preisniveau zu revidieren; sie bezweckte ferner die Ausschaltung von Scheingewinnen in der steuerlichen Ertragsrechnung und ermöglichte zusätzliche steuerfreie Abschreibungen, berechnet auf den neuen Wert der Anlagen. Die Gewährung dieser Vorteile steuerlicher Art war jedoch abhängig von der Aufstellung der Steuerbilanz nach einem Musterformblatt, das dem im Plan comptable 1947 enthaltenen Modell ähnlich war, und von der Anwendung gewisser, durch Dekret festgelegter Bewertungsregeln. Durch diese Bestimmung sollte eine gewisse Vereinheitlichung der Bilanzen erreicht werden. Denn in manchen Bilanzen figurierten Gebäude und Anlagen, die seit 1914 im Besitz der Unternehmen geblieben waren, noch mit ihrem Goldfrankenwert, der inzwischen mit Franken aller Epochen addiert worden war. Man hoffte, durch die nach einheitlichen Prinzipien erfolgende Anpassung der Bilanzwerte an das augenblickliche Preisniveau die Aussagekraft der Bilanzen zu vergrößern, gleichzeitig aber auch, daß dadurch die Ausübung der steuerlichen Kontrolle erleichtert würde.

Weder das eine noch das andere der angestrebten Ziele wurde erreicht. Dies war vor allem bedingt durch den fakultativen Charakter der Bilanzaufwertung, der wieder einmal die Großzügigkeit des französischen Staates beweist, die er, als Zugeständnis an die individualistische Einstellung seiner Bürger, bei allen Reformen an den Tag legt. Den Unternehmern war es freigestellt, ob sie aufwerten wollten oder nicht, ob sie alle oder nur manche Bilanzposten revidieren wollten und alle oder nur einige der Elemente, aus denen sie sich zusammensetzten. Außerdem ging aus der Bilanz nicht hervor, ob und in welchem Maß sie aufgewertet wurde, weil das Gesetz diesbezüglich keine Vorschriften machte.

Die Bestimmungen waren also weit davon entfernt, die Vereinheitlichung zu fördern, sie vergrößerten im Gegenteil die Verwirrung. Viel schlimmer

aber waren die psychologischen Folgen dieser Gesetzgebung über die Bilanzaufwertung, weil sie durch den erneuten Hinweis auf die Verknüpfung von Rechnungswesen und Steuer den Widerstand gegen die Idee der Normalisierung erhöhten. Brunet¹⁵⁸ meint dazu: »Vom Psychologischen her scheint es daher bedauerlich, steuerliche Vergünstigungen mit der Normalisierung zu verbinden, die dadurch als neues steuerliches Inquisitionsmittel erscheint und Gefahr läuft, eine Opposition hervorzurufen, die die Verbreitung einer solchen Reform kompromittiert.«

Zweifelloso ist die Ideenverbindung Rechnungswesen – Fiskus als Ursache für die untergeordnete Rolle des französischen Rechnungswesens und als eine der wesentlichen Ursachen für den Widerstand, auf den der Versuch der Vereinheitlichung auf nationaler Ebene stieß, gleicherweise ein wirkliches Problem für eine überstaatliche Vereinheitlichung. Viele Franzosen glauben die Lösung dieses Problems in einer Lockerung der Steuerschraube zu sehen, da sie verständlicherweise vor allem dem Gegner die Schuld an den beklagenswerten Folgen des Kampfes geben. Brunet¹⁵⁹ schreibt: »Zur Entlastung der Unternehmer muß anerkannt werden, daß die Handlungsweise des Staates nur zu oft erneute Veranlassung zur Aufrechterhaltung ihrer Einstellung gab«, da er durch die Anwendung eines Steuersystems, das die Tendenz habe, den produktiven Fortschritt zu bestrafen und durch die Konzipierung eines viel zu engen steuerlichen Gewinnbegriffes die Notwendigkeiten der Produktion verkennt und die wirtschaftliche Rolle des Rechnungswesens verschleiert und dazu beigetragen habe, aus gewissen Kostenfachleuten Steuerverteidiger der Unternehmen anstatt wirtschaftliche Ratgeber zu machen¹⁶⁰. Der Staat habe dadurch jeden freiwilligen Versuch einer Vereinheitlichung schon im Keime erstickt. – Ebenso schreibt Calien¹⁶¹: »Das Verhalten des Staates und seiner Verwaltung ist ein wahres Hindernis für eine Normalisierung des industriellen Rechnungswesens in Frankreich.« Aus den gleichen Motiven heraus ist die C. G. P. M. E. (Confédération Générale des Petites et Moyennes Entreprises) der Ansicht¹⁶²: »Die unbedingte Voraussetzung dafür, daß das vereinheitlichte Rechnungswesen aufrichtig sein wird, ist eine Reform des Steuerwesens, und zwar

¹⁵⁸ Brunet, a. a. O., S. 144.

¹⁵⁹ a. a. O., S. 86 und S. 320 f.

¹⁶⁰ Tatsächlich ist die steuerliche Belastung pro Kopf der Bevölkerung in Frankreich die höchste in Europa. Vgl. Schmolders, Günther, »Finanzpolitik«, Berlin-Göttingen-Heidelberg 1955, S. 176.

¹⁶¹ »Le Plan comptable est-il rationnel?«, La Comptabilité et les Affaires, Juni 1949, S. 213.

¹⁶² Lutfalla, a. a. O., S. 92.

hinsichtlich Zwang, Komplikation und Kontrolle, ganz besonders, was Einkommensteuer und Körperschaftsteuer betrifft.«

Der Wunsch nach einer Steuerreform, die zugleich die Steuerlast erniedrigt und gerechter verteilt, ist auch in Deutschland vorhanden, und zwar auch hier im Hinblick auf das Rechnungswesen. Die steigenden Steuerforderungen und die zunehmende Komplikation des ganzen Systems verfehlten auch in Deutschland nicht, die steuerrechtliche Rolle der Buchhaltung mehr oder weniger zu betonen. In manchen Unternehmen, besonders in Kleinbetrieben, führte das zur Ableitung der Handelsbilanz aus der Steuerbilanz, so daß eine Situation entsteht, die der in Frankreich sehr ähnlich ist. Trotzdem ist in Deutschland der Hinweis auf den steuerrechtlichen Charakter des Rechnungswesens niemals als Argument gegen die Vereinheitlichung angeführt worden. Es scheint daher, daß die Lösung des Problems weniger durch eine Steuerreform erreicht werden kann als dadurch, daß es gelingt, den französischen Unternehmer von der grundsätzlich wirtschaftlich orientierten Rolle seines Rechnungswesens zu überzeugen. Im Augenblick, in dem er dessen Bedeutung als erfolgssteigerndes Element seiner eigenen Unternehmung erkennt, wird er zu einer Neuorganisation seiner Buchhaltung nach den Grundsätzen des *Plan comptable* bereit sein. Damit wäre dann erreicht, daß die jahrzehntelange Vorherrschaft steuerlicher gegenüber wirtschaftlicher Gesichtspunkte im französischen Rechnungswesen beseitigt ist, denn der *Plan comptable* 1947 vermeidet in vollem Bewußtsein seiner Aufgabe und daher in voller Absicht eine steuerliche Konzeption, worauf mit allem Nachdruck hingewiesen wird¹⁶³.

Es handelt sich also tatsächlich nur um die Überwindung rein psychologischer Widerstände, die in Frankreich gegen das Prinzip der Vereinheitlichung selbst gerichtet sind auf Grund ihrer vermeintlichen interventionistischen Motive. Der Ansatzpunkt für eine Möglichkeit zur Erreichung dieses Zieles scheint da zu liegen, wo der Ursprung für die steuerrechtliche Prägung des französischen Rechnungswesens zu suchen ist, nämlich in der Abwesenheit einer wissenschaftlichen Betriebswirtschaftslehre im Augenblick der Einführung der Einkommensteuer. In einem späteren Kapitel wird die Ursache für das Fehlen dieser Disziplin an den französischen Universitäten als eine grundlegende Ursache für den Rückstand des industriellen Rechnungswesens und damit als weiteres Problem für eine überstaatliche Vereinheitlichung untersucht.

¹⁶³ *Plan comptable*, Paris 1950, S. 15 und »Ce que c'est, le *Plan comptable*«, Werbebroschüre für den *Plan comptable*, Paris 1947, S. 18.

2. Der Individualismus des französischen Unternehmers und sein Einfluß auf die Entwicklung des industriellen Rechnungswesens

Der gleiche Individualismus, der die so ablehnende Haltung des Franzosen einer Personalsteuer gegenüber bedingt, ist auch die Ursache für die wichtige Rolle, die das Geschäftsgeheimnis in Frankreich spielt. Wieder handelt es sich um Dinge, die der französische Unternehmer als seine privaten und höchst persönlichen Angelegenheiten betrachtet, die niemand außer ihn etwas angehen. Es wäre schwierig zu sagen, welche Dinge dies im einzelnen sind, auf deren Geheimhaltung er so großen Wert legt. Der „traditionelle Begriff des Geschäftsgeheimnisses¹⁶⁴ ist in Frankreich sehr weit gefaßt. Er schließt alles ein, was mit der Geschäftsgebarung des Betriebes überhaupt zusammenhängt. Das Geschäftsgeheimnis schlechthin ist also ein sehr komplexer Begriff, dessen tiefste Wurzeln auf irrationalen und philosophischem Gebiet liegen und der durch diese Konzeption so sehr Zeugnis ablegt von einer ganz bestimmten, typisch französischen Geisteshaltung, daß er fast als bildlicher Ausdruck erscheint für ein Recht, das der Franzose für sich in Anspruch nimmt. Wenn dieses Recht angetastet wird, dann sieht er seine Freiheit bedroht, die ihm als höchstes aller Menschenrechte heilig ist. Diese »liberté du secret«, schreibt ein französischer Autor¹⁶⁵, »ist vielleicht diejenige, auf die die Unternehmer den meisten Wert legen«. Und er fährt fort: »Selbst wenn sie eine hohe Unterstützung bekommen (Exportsubventionen), begegnen sie den Wünschen der Behörde nach der Erteilung von Informationen mit dem allergrößten Widerstreben.«

Dieses Verhalten scheint mit der sonst so berühmten Logik französischen Denkens nicht vereinbar zu sein und beweist gerade dadurch den völlig irrationalen und nur vom Psychologischen her erklärbaren Charakter dessen, was der Franzose unter dem »secret d'affaires« versteht. Das auf dem Boden des französischen Individualismus gewachsene Phänomen »Geschäftsgeheimnis« ist also der Grund, warum in Frankreich jegliche Kontrolle mit aller Schärfe abgelehnt wird, eine Tatsache, die die Entwicklung des französischen Prüfungs- und Treuhandwesens bis in die allerjüngste Zeit hinein ganz entscheidend gehemmt hat, die ferner für das Fehlen zuverlässiger Wirtschaftsstatistiken in Frankreich verantwortlich gemacht werden muß und nicht zuletzt die absolute Interesselosigkeit

¹⁶⁴ Brunet, a. a. O., S. 80.

¹⁶⁵ Franck, Louis R., »Planisme français et démocratie«, Revue Economique, März 1953, S. 217.

der französischen Unternehmer an Betriebsvergleichen erklärt. Ebenso kann die Tatsache, daß »allein das Wort ‚Vereinheitlichung‘ eine ganz ausgeprägt ablehnende Haltung (in den französischen Unternehmerkreisen) hervorruft«¹⁶⁶, großenteils auf das Phänomen Geschäftsgeheimnis zurückgeführt werden. Dieser Einwand des »secret d'affaires« läuft wie ein roter Faden als ganz grundsätzlicher und rational nicht zu widerlegender Einwand durch die Geschichte der französischen Vereinheitlichungsbestrebungen, von den allerersten Anfängen an bis in die neueste Zeit hinein. Er verhinderte das Zustandekommen früherer französischer Reformen, die auf dem Gebiet des industriellen Rechnungswesens geplant waren und verhindert heute in nicht geringem Ausmaß die Verbreitung der großen Reform von 1947.

Die französischen Behörden trugen bei der Ausarbeitung der Vereinheitlichungsbestimmungen diesem psychologischen Widerstand Rechnung. Den Versicherungen wurde durch Dekret zugestanden, daß alle Informationen und Unterlagen, die sie auf Grund der Vereinheitlichung zu beschaffen verpflichtet wären, deren Veröffentlichung aber dem Geschäftsgeheimnis schaden könnte, nur ganz bestimmten, desinteressierten Dienststellen zur Auswertung zugänglich gemacht werden¹⁶⁷. Auch den Banken kam man entgegen. »Um die Veröffentlichungen zu erleichtern und die Nachteile zu verhindern, die die Verbreitung gewisser Informationen hinsichtlich des privaten oder öffentlichen Kredites zur Folge haben könnte«¹⁶⁸, wurden zwei verschiedene Bilanzmodelle vorgesehen, von denen eines zur Veröffentlichung und das andere zum ausschließlichen Gebrauch des Kontrollausschusses vorgesehen war¹⁶⁹.

Was nun die Vereinheitlichung des industriellen Rechnungswesens betraf, so mußte man sich auf den Versuch beschränken, durch den Hinweis auf die große wirtschaftspolitische Bedeutung der Reform einerseits und andererseits durch die Belehrung des Unternehmers von der betriebswirtschaftlichen Bedeutung seines Rechnungswesens den Einwand »Geschäftsgeheimnis« zu entkräften. Sowohl die Einführung des *Plan comptable* 1947¹⁷⁰ als auch alle betriebswirtschaftlichen Lehrbücher sind ernsthaft darum bemüht, durch das Anführen rationaler Gründe den traditionellen

¹⁶⁶ »La Presse comptable«, nicht signierte Artikelfolge über aktuelle Zeitschriftenartikel und Bücher, die die Normalisation comptable betreffen. *Le Tableau Fiscal et Juridique*, Februar 1953, S. 62 ff.

¹⁶⁷ Brunet, a. a. O., S. 79.

¹⁶⁸ Brunet, a. a. O., S. 242.

¹⁶⁹ Vgl. S. 19.

¹⁷⁰ *Plan Comptable Général*, Paris 1950, S. 14.

Begriff des »secret d'affaires« zu revidieren. Im Hinblick auf das Problem, das diese Auffassung des Geschäftsgeheimnisses für eine internationale Vereinheitlichung des industriellen Rechnungswesens bedeutet, wäre es sehr zu wünschen, daß der Erfolg dieser Bemühungen nicht ausbleibt. Wie groß aber das zu überwindende Mißtrauen ist, sei durch die Wiedergabe der Ansicht Caliens¹⁷¹ illustriert: »Man spricht in offiziellen Kreisen oft davon, daß die französischen Unternehmer zögern, statistische Informationen über ihre Tätigkeit mitzuteilen. Man vergißt aber, dies dahingehend zu präzisieren, daß die Behörden (ihrerseits) nicht zögern, diese Informationen gegen die Unternehmungen zu gebrauchen. Und zwar in einem solchen Ausmaß, daß kürzlich ein Gesetzentwurf eingereicht wurde, durch den die Verwendung der von privater Seite gegebenen Nachweise geregelt werden sollte... Ein Kontenrahmen, der zu Recht oder zu Unrecht als ein Instrument angesehen werden kann, das gegen die Unternehmen gerichtet ist, wird sich keines günstigen Vorurteils erfreuen können, selbst wenn er in technischer Hinsicht vollkommen wäre.«

Es kann kaum deutlicher zum Ausdruck gebracht werden, wie groß das Hindernis ist, das die französische Mentalität in Gestalt des Argumentes »Geschäftsgeheimnis« als grundsätzliches Argument gegenüber jeder Form der Vereinheitlichung des industriellen Rechnungswesens für eine internationale Normalisierung bedeutet. In anderen Ländern mit einer anderen Mentalität ist das Geschäftsgeheimnis durchaus kein Einwand gegen eine Vereinheitlichung. Dies wird durch einen Vergleich mit der Rolle, die das Geschäftsgeheimnis in Deutschland spielt, sehr klar.

Auch der deutsche Unternehmer hat großes Interesse daran, gewisse Dinge, die seinen Betrieb angehen, streng geheim zu halten. Aber der Begriff des Geschäftsgeheimnisses in Deutschland ist insofern ein anderer als der Begriff des »secret d'affaires«, als er sich klar definieren läßt. Ein gewisses Geheimhaltungsinteresse besteht an Werkzeichnungen, Legierungen, Fabrikationsverfahren, technischen Daten von Maschinen usw., ferner an Finanzierungsmaßnahmen, unter Umständen an Preisvereinbarungen, kurz, an all solchen Dingen, die mit den Verhältnissen der Fabrikation und gewissen unternehmungspolitischen Entscheidungen zusammenhängen¹⁷² und deren Geheimhaltung daher nicht durch die Anwendung eines Kontenrahmens gefährdet wird.

¹⁷¹ »Le Plan comptable 1947, Problèmes de demain«, La Comptabilité et les Affaires, Juli-August 1950, S. 226.

¹⁷² Vgl. Bremer, H., »Organisatorische Maßnahmen zur Wahrung von Geschäftsgeheimnissen«, Der Betrieb, 1952, S. 798.

Interessant ist, daß diese Auffassung des Geschäftsgeheimnisses nicht von jeher in Deutschland bestanden hat, sondern vor Beginn der Renaissance eine andere Ansicht vorherrschte¹⁷³. Schon im Mittelalter ist vom Geschäftsgeheimnis die Rede, aber man verstand darunter die Geheimhaltung gewisser betriebswirtschaftlicher Erkenntnisse und Verfahren, die nur der eigenen Unternehmen zugute kommen sollte. Ganz besonders galt dies für das Rechnungswesen. Im Anfang des 16. Jahrhunderts war Italien geistiger und wirtschaftlicher Mittelpunkt der Welt und zahlreiche deutsche Kaufleute reisten dorthin, um rechnen zu lernen. Das erworbene Wissen wurde in den eigenen Geschäftsbüchern angewandt und im übrigen streng geheim gehalten, was die höchst erstaunliche Folge hatte, daß sogar die Doppelte Buchhaltung lange Zeit hindurch ein eifersüchtig behütetes Geschäftsgeheimnis war und der alleinigen Kenntnis einer kleinen Anzahl großer Kaufleute vorbehalten blieb. Mit der Verbreitung des kapitalistischen Geistes zur Zeit der Renaissance machte die Rechenhaftigkeit schnelle Fortschritte und wurde überall die Grundlage des Geschäftsbetriebes. Der Begriff des Geschäftsgeheimnisses machte einen Bedeutungswandel durch; er erstreckte sich von nun an weniger auf allgemeine betriebswirtschaftliche Erkenntnisse als auf gewisse Daten der Fabrikation und der Unternehmenspolitik.

Aus diesen Darstellungen geht nicht nur hervor, wie verschieden die Auffassungen des Geschäftsgeheimnisses in Frankreich und in Deutschland sind, sondern es geht, ganz besonders durch die Gegenüberstellung des ursprünglichen deutschen mit dem französischen Begriff, auch die Verschiedenheit der Motive daraus hervor, die den französischen und den deutschen Unternehmer zur Wahrung seines Geschäftsgeheimnisses bewogen haben. Diese Motive entstanden und entstehen noch auf der einen Seite aus der Unantastbarkeit der Freiheit der Person als einer Wesensäußerung des französischen Individualismus, auf der anderen Seite waren die Motive von der Rolle bestimmt, die die damals am Anfang ihrer Entwicklung stehende Betriebswirtschaftslehre für den deutschen Unternehmer spielte. Er hatte bereits damals den Nutzen erkannt, den die neue Lehre ihm höchstpersönlich zu bringen in der Lage war und versuchte, diesen Nutzen allein zu genießen. Hieraus folgt, daß die Lösung des Problems, das die französischen Motive zur Wahrung des Geschäftsgeheim-

173 Für die folgenden Ausführungen vgl.: Löffelholz, Josef, »Geschichte der Betriebswirtschaft und der Betriebswirtschaftslehre«, Stuttgart 1935, S. 156, und Sombart, Werner, »Der moderne Kapitalismus«, München und Leipzig 1928, 1. Bd., S. 295 ff.

nisses für eine internationale Vereinheitlichung des Rechnungswesens bedeuten, wiederum nur durch die Überzeugung des französischen Unternehmers von der ökonomischen Mission seines Rechnungswesens ermöglicht werden kann. Diesen Weg haben die Franzosen, wie erwähnt, bereits eingeschlagen, indem sie die Einführung der Reform auch durch den Hinweis auf ihre betriebswirtschaftliche Bedeutung zu erleichtern versuchten. Es scheint jedoch, daß das angestrebte Ziel schneller und besser durch eine tiefgreifende Reform des französischen Ausbildungswesens auf dem Gebiet des industriellen Rechnungswesens erreicht werden kann. Darauf wird in Kapitel 6 näher eingegangen.

3. Der Einfluß der französischen Wirtschaftsstruktur auf den Stand des industriellen Rechnungswesens

In den vorangegangenen Kapiteln ist von der französischen Wirtschaftsstruktur als von einer der Ursachen für die untergeordnete Rolle des industriellen Rechnungswesens in Frankreich wiederholt die Rede gewesen¹⁷⁴. Die Tatsache, daß Frankreich bis heute das Land der kleinen Unternehmen geblieben ist¹⁷⁵, unter denen der Familienbetrieb vorherrscht, ist einer der Hauptgründe dafür, daß das Rechnungswesen in Frankreich und ganz besonders die Betriebsbuchhaltung »noch in den Kinderschuhen steckt«, da es »noch nicht eines auf zehn Unternehmen gibt, in denen die Selbstkosten überhaupt ausgerechnet werden«¹⁷⁶. Die gleiche Tatsache erklärt den Mangel an Interesse, den die französischen Klein- und Mittelbetriebe¹⁷⁷ für eine Weiterentwicklung ihres Rechnungswesens von jeher an den Tag legten, so daß alle Bemühungen der französischen betriebswirtschaftlichen Theoretiker auf unfruchtbaren Boden fielen und eine Betriebswirtschaftslehre auf wissenschaftlicher Grundlage überhaupt nicht entstehen konnte¹⁷⁸. Die französische Wirtschaftsstruktur ist daher sowohl hinsichtlich ihrer Bedeutung, die sie für die Entwicklung des industriellen Rechnungswesens

¹⁷⁴ Vgl. S. 33, S. 37, S. 59.

¹⁷⁵ Vgl. S. 33, Fußnote 52.

¹⁷⁶ Fourastié, a. a. O., S. 89.

¹⁷⁷ Daß auch der französische Großunternehmer sich bisher sehr wenig für die Fragen des industriellen Rechnungswesens interessiert hat, ist aus der grundsätzlichen Einstellung des Franzosen zum industriellen Rechnungswesen überhaupt zu erklären, wovon in den folgenden Kapiteln die Rede sein wird.

¹⁷⁸ Vgl. S. 98 f.

hat, wie auch als Faktum an sich recht nachteilig für eine Vereinheitlichung, was sich zunächst bei dem Versuch der Normalisation auf nationaler Ebene zeigte, aber in noch verstärktem Maße für eine internationale Vereinheitlichung gilt.

Einer der Vorwürfe, die die französische Praxis dem Plan comptable 1947 machte und der sich als ein sehr wesentliches Hindernis für seine Einführung erwies, betraf die Kostenfrage. Man war der Ansicht¹⁷⁹, der Kontenrahmen sei für größere Unternehmen konzipiert worden und daher für mittlere und kleine Betriebe viel zu kompliziert, zu theoretisch, nicht anpassungsfähig genug, er bedinge die Einstellung von besonders geschultem Personal und verursache daher einen Kostenaufwand, der schlechthin nicht zumutbar sei.

Aus dieser Argumentation geht sehr deutlich hervor, daß eine vereinheitlichende Reform in Frankreich wie auch auf überstaatlicher Ebene nur dann Aussicht auf Erfolg haben kann, wenn sie sich durch ein Höchstmaß an Anpassungsfähigkeit auszeichnet und den Erfordernissen der französischen Klein- und Mittelbetriebe voll gerecht wird¹⁸⁰.

In diesem Zusammenhang ist die Frage interessant, aus welchem Grund Frankreich noch heute das Land der kleinen, oft nach den Prinzipien des Handwerksbetriebes geführten Unternehmens ist, während sich die Wirtschaftsstruktur aller anderen europäischen Staaten in den letzten Jahrhunderten völlig gewandelt hat. Brunet¹⁸¹ glaubt den Grund darin zu sehen, daß der französische Unternehmer den althergebrachten »état d'esprit d'autrefois« zu bewahren und an seinen Traditionen festzuhalten wünscht. Damit wäre die tiefste Ursache für die französische Wirtschaftsstruktur wiederum eine psychologische, nämlich das in der französischen Mentalität begründete Festhaltenwollen am Althergebrachten. Bevor auf diese Zusammenhänge zwischen Mentalität, Wirtschaftsstruktur und Wirtschaftsgesinnung des französischen Volkes näher eingegangen wird¹⁸², soll untersucht werden, welchen Einfluß der Traditionalismus als typisch französische Geisteshaltung auf die Vereinheitlichungsbestrebungen hat.

¹⁷⁹ Vgl. S. 53 f.

¹⁸⁰ Vgl. S. 55 f.

¹⁸¹ Brunet, a. a. O., S. 85, vgl. auch S. 67.

¹⁸² Vgl. Kapitel 5, S. 83 f.

4. *Der Traditionalismus des französischen Volkes und seine Bedeutung für die Normalisierungsbestrebungen*

Die lebhafteste Kritik, die das Erscheinen des Plan comptable 1947 in der französischen Fachpresse auslöste, ganz besonders aber die Art und Weise, in der die Einwände formuliert sind¹⁸³, bringen sehr deutlich zum Ausdruck, daß der französische Unternehmer allen Neuerungen mit Abneigung gegenübersteht. Seine Haltung ist vielfach gekennzeichnet durch eine gewisse Unzugänglichkeit gegenüber der logischen Beweisführung, durch ein gewisses Beharren auf seinem Standpunkt und Festhalten an einmal gefaßten Vorurteilen. Wenn der Vorwurf, die neuen Bestimmungen entsprächen nicht der Tradition, erhoben wird – und er wird oft erhoben –, so ist das ein vernichtendes Urteil, das jede weitere Diskussion erübrigt. In einer am Plan comptable 1942 geübten Kritik ist anläßlich der Regelung, daß die Errichtungskosten nicht in die Selbstkosten einbezogen werden sollen, die Rede von der »Vergewaltigung eines von der Gewohnheit geheiligten Prinzips«, das die Autoren des Kontenrahmens einem ihrer geliebtesten Ziele geopfert hätten: der Vergleichbarkeit der Selbstkosten¹⁸⁴. Wie sehr die Franzosen, unseres Kontinents konservativstes Volk¹⁸⁵, auf die Wahrung ihrer Tradition bedacht sind, beweist auch der Wunsch der Confédération Générale des Petites et Moyennes Entreprises (C.G.P.M.E.), der während der Entstehung des Plan comptable 1947 dem bearbeitenden Ausschuß vorgetragen wurde¹⁸⁶: »Die Klassifikationen sollen im Hinblick auf die Bilanzkontinuität vorgenommen werden, jedoch ohne das Gebräuchliche umzustürzen, das durch eine lange Praxis sanktioniert ist.«

Der französische Traditionalismus, das gerade dem Franzosen so eigene Festhalten am Althergebrachten, erscheint also als eine andere psychologische Ursache für den Widerstand des französischen Unternehmers gegenüber der Idee der Vereinheitlichung überhaupt. Es folgt daraus für eine überstaatliche Normalisierung, daß das gewünschte Ziel nur schrittweise, aber nicht von heute auf morgen erreicht werden kann. Es ist notwendig, daß der französische Unternehmer bereit ist, die alten Methoden einzutauschen gegen neue und moderne, weil er von deren Vorteilen überzeugt ist. Wieder erscheint eine Reform des wirtschaftswissenschaftlichen Unter-

¹⁸³ Vgl. S. 50 f.

¹⁸⁴ »Pour et contre le Plan comptable«, nicht signierter Artikel, La Vie industrielle, Quotidien du Soir, 13. Mai 1942, S. 1.

¹⁸⁵ Keyserling, Graf Hermann, »Das Spektrum Europas«, Stuttgart 1931, S. 56.

¹⁸⁶ Lutfalla, a. a. O., S. 93.

richtswesens als unbedingt notwendig für den Erfolg der Normalisierungsbestrebungen.

5. Der Einfluß der französischen Wirtschaftsgesinnung auf die Entwicklung des industriellen Rechnungswesens

Im vorliegenden Kapitel soll der Einfluß der französischen Wirtschaftsgesinnung als einer typischen Wesensäußerung französischer Denkart auf die Entwicklung des industriellen Rechnungswesens näher betrachtet werden. Es wird dabei ausgegangen von einer genaueren Untersuchung der bereits oben¹⁸⁷ aufgeworfenen Frage nach den Zusammenhängen zwischen der Wirtschaftsstruktur in Frankreich und der Mentalität des französischen Volkes.

a) Die relativ langsame Entwicklung Frankreichs zum Industriestaat

Mit der Entdeckung der Neuen Welt brach für Europa eine neue Zeit an. Es war die Zeit der großen Eroberungen und der großen Erfindungen, die Zeit, die von der endgültigen Befreiung des menschlichen Geistes von den Banden mittelalterlichen Gemeinschaftslebens gekennzeichnet war. In dieser Epoche wurde ein neuer Geist geboren, nämlich der Geist des Unternehmers, der das Wirtschaftsleben revolutionierte und von nun an bestimmte und dessen dominierende Grundsätze das Erwerbsprinzip und der ökonomische Rationalismus sind. Diesen neuen Wirtschaftsgeist hat man als den »kapitalistischen« bezeichnet, weil er das Zeitalter des Kapitalismus einleitete und beherrschte.

Frankreich war neben Spanien hauptsächlich an den Eroberungen und an den ungeheuren Geld- und Goldüberschwemmungen beteiligt und kann eine große Anzahl genialer Erfindungen für sich beanspruchen. Trotzdem ist Frankreich das einzige Land in Europa, in dem die Entwicklung zum Kapitalismus nicht mit einer Revolution des Wirtschaftssystems und der ganzen Wirtschaftsstruktur verbunden war. Es handelte sich vielmehr um eine sehr langsame Evolution; »auf dem ausgedehnten Schauplatz der (französischen) Wirtschaftsgeschichte fand kein sichtbarer Szenenwechsel statt«¹⁸⁸. Bis zur Revolution war das Feudalsystem noch unversehrt erhalten. Auch dann blieb Frankreich noch lange ein landwirtschaftlich orientiertes Land.

¹⁸⁷ Vgl. S. 82.

¹⁸⁸ Sée, Henri, »Les Origines du Capitalisme moderne«, deutsche Ausgabe, Bern 1948, S. 155.

Die eigentliche Industrialisierung begann erst in der Mitte des vorigen Jahrhunderts, also später als in anderen Ländern, und Frankreich machte auch nicht die großen Rationalisierungsprozesse wie diese durch. Die Kleinindustrie blieb bis in unsere Zeit hinein vorherrschend¹⁸⁹. Neben vorbildlich ausgerüsteten Werken mit Massenfabrikation gibt es noch immer eine erstaunlich große Anzahl alter Firmen eines durchaus handwerklichen Typs, Kleinbetriebe und Zwergbetriebe mit unmodernen, veralteten Maschinen und Methoden, so daß eines der wesentlichsten Merkmale der französischen Industrie in dem großen Unterschied der Kosten für die gleiche Produktion besteht¹⁹⁰. Man sollte annehmen, daß die Entwicklung des Kapitalismus eine progressive Abnahme der altmodischen Klein- und Kleinstbetriebe zugunsten moderner Großbetriebe zur Folge gehabt hätte. Dies war jedoch in Frankreich nicht der Fall. »Sei es durch Preisabkommen, sei es, häufiger noch, durch ein unbewußtes Einbeziehen sozialer Gesichtspunkte in ihre Preispolitik, alles spielt sich so ab, als wenn die bestausgestatteten Unternehmen zu solchen Preisen verkauften, die den Grenzbetrieben zu existieren erlauben: auf diese Weise realisieren sie Profite, die, wenn nicht ins Ausland exportiert, zu Reinvestitionen und Neuinvestitionen verwandt werden und so die Unterschiede in den Ausrüstungen der Unternehmen noch vergrößern. Es handelt sich da um einen *circulus vitiosus* ohne Ende, und man hat allen Grund anzunehmen, daß alle noch so verdienstvollen Bemühungen, die auf eine Verbesserung der Produktivität gerichtet sind oder vielmehr darauf, die Allgemeinheit in den Genuß dieser Produktivitätsverbesserungen zu bringen, sich lange an diesem Hindernis stoßen werden¹⁹¹.«

Die Entwicklung des Kapitalismus in Frankreich, die langsamer und sehr viel weniger konsequent als in anderen Ländern war, ja die ganze Langsamkeit des heutigen Frankreich im Verstehen der veränderten Welt sind offenbar eine Folge der Tatsache, daß der kapitalistische Wirtschaftsgeist in Frankreich sehr schwer Fuß gefaßt und bis heute »eine sehr geringe Stärke«¹⁹² erreicht hat. Hier ist wieder die Rolle des französischen Staates sehr interessant, die er an der Wende der Wirtschaftsgeschichte der Welt übernahm, um dem »gering entwickelten kapitalistischen Sinn«¹⁹³ seiner

¹⁸⁹ Vgl. S. 33, Fußnote 52.

¹⁹⁰ Franck, Louis R., »Planisme français et démocratie«, *Revue Economique*, März 1953, S. 217.

¹⁹¹ Franck, a. a. O., S. 117.

¹⁹² Sombart, Werner, »Der Bourgeois«, *Zur Geistesgeschichte des modernen Wirtschaftsmenschen*, München und Leipzig 1920, S. 180.

¹⁹³ Sombart, a. a. O., S. 179.

Landsleute nachzuhelfen, weil er das für das Gebot der Zeit hielt. Der Merkantilismus, der in dieser Form nur in Frankreich auftrat, ist bezeichnend für die damalige Situation¹⁹⁴. Der Staat wird selbst zum kapitalistischen Unternehmer und macht Geschäfte, er wird dadurch Vorbild und Anregung für den privaten Erwerbsgeist. Noch mehr fördert er die kapitalistische Entwicklung seines Landes durch die Gestaltung seiner Wirtschaftspolitik. »Er zieht die Privaten vielmals an den Ohren herbei, damit sie sich als kapitalistische Unternehmer betätigen. Er stößt und treibt sie mit Gewalt und Überredung in den Kapitalismus hinein¹⁹⁵.« »Unsere Kaufleute«, jammert Colbert, »haben keine Initiative, um sich in Dinge einzulassen, die ihnen unbekannt sind¹⁹⁶.« Er ist der Ansicht, man müsse »den Widerstand, den die Kaufleute gegen ihren eigenen Vorteil leisten, überwinden«¹⁹⁷. Wenn der französische Geschäftsmann der damaligen Welt als indolent, ja selbst als faul gilt¹⁹⁸, so steht die »fainéantise« der französischen Arbeiter und Handwerker ihm in nichts nach. Colbert und seine Beamten sind »verzweifelt über die Trägheit und Schwerfälligkeit der Bevölkerung, die ihnen bei ihren Bestrebungen, die Industrie im Lande zu fördern, wie eine schwere, zähe Masse sich entgegenstemmt«¹⁹⁹. Savary zählt in seinem Dictionnaire alle Prämien auf, mit denen Colbert die Unternehmungslust anzustacheln versucht: Verleihung des erblichen Adels, Erlaubnis zur Naturalisation, Erlaß der Eingangszölle, zinslose Darlehen, Jahrespensionen, Baufreiheit, Überlassung von Bauplätzen, Befreiung von der Gewerbeaufsicht, Unterstützung mit barem Gelde u. a.²⁰⁰. Henri Sée bezeichnet daher in seiner Geschichte des Kapitalismus die Entstehung des Handelskapitals ebenso wie diejenige der Großindustrie in Frankreich als »künstliche Schöpfung des Staates«²⁰¹. Während die industrielle Revolution in anderen Ländern spontan erfolgte, war in Frankreich sogar die Einführung der Maschinen großenteils ein Werk der Regierung²⁰². Der französische Staat war sich durchaus der Tatsache bewußt, daß der Widerstand, den seine Landsleute den Erziehungsversuchen entgegensetzten, psychologisch begründet war. Er bestand nämlich in der Abneigung des

¹⁹⁴ Vgl. hierzu Heckscher, Eli F., »Der Merkantilismus«, 2 Bde., Jena 1932.

¹⁹⁵ Sombart, Werner, »Der moderne Kapitalismus«, München und Leipzig 1928, Bd. 3, S. 11, vgl. auch Heckscher, a. a. O., 1. Bd., S. 135.

¹⁹⁶ Zitiert bei Sombart, Bourgeois, S. 178.

¹⁹⁷ Heckscher, a. a. O., 2. Bd., S. 294.

¹⁹⁸ Sombart, Bourgeois, S. 179.

¹⁹⁹ Sombart, Mod. Kap., Bd. 1, S. 803.

²⁰⁰ Sombart, Bourgeois, S. 366.

²⁰¹ Sée, a. a. O., S. 25; vgl. auch Heckscher, a. a. O., Bd. 1, S. 323 ff.

²⁰² Sée, a. a. O., S. 136/137.

französischen Volkes gegen Handel und Industrie, die während des ganzen Mittelalters und noch lange in die Neuzeit hinein bis zur Revolution stark ausgeprägt war. Damit bewies der Franzose ein zähes Festhalten an den Anschauungen der Scholastik, die alle Erwerbstätigkeit, soweit sie durch das Streben nach Profit gekennzeichnet war, also über die Bedarfsdeckung hinausging, ablehnte, da dies ihren religiösen Idealen widersprach. In der *Summa theologica* des Thomas von Aquin heißt es²⁰³: »Betrachtet man das Handelsgeschäft an sich, so haftet ihm etwas Schimpfliches an, weil es einem eigentlichen Wesen nach weder einen ehrbaren, noch einen notwendigen Zweck in sich trägt.« Das Festhalten an dieser negativen Einstellung zur Erwerbstätigkeit, die mit einer beleidigend geringwertigen Einschätzung der sie ausübenden Berufe verbunden war, wirkte sich für die Entwicklung des kapitalistischen Geistes und damit für die Industrialisierung Frankreichs sehr nachteilig aus. Die französische Monarchie, die um den Triumph des merkantilistischen Systems bemüht war, versuchte das Übel mit der Wurzel auszurotten, indem sie verzweifelte Anstrengungen unternahm, durch Privilegierungen aller Art (s. oben S. 85) dem Handel und der Industrie das nötige Ansehen zu verschaffen. Daß diese Anstrengungen sehr oft überhaupt nicht, immer aber nicht in dem gewünschten Ausmaße von Erfolg gekrönt waren²⁰⁴, während die industrielle Entwicklung anderer Länder einer Förderung von seiten der Obrigkeit schon früh entbehren konnte, ist in der französischen Mentalität begründet, aus der allein das Beharren auf den scholastischen Idealen erklärt werden kann. Bevor auf diese psychologischen Gründe hinsichtlich ihrer Bedeutung für die heutige französische Wirtschaftsstruktur und zugleich hinsichtlich der Bedeutung des industriellen Rechnungswesens in Frankreich näher eingegangen wird, soll an Hand eines kurzen vergleichenden historischen Überblicks über die unterschiedliche Rolle, die Handel und Industrie im Mittelalter und zu Beginn der Neuzeit in den beiden Ländern Deutschland und Frankreich spielten, der verschiedene Wirtschaftsgeist beider Völker deutlich gemacht werden, der die verschiedene Entwicklung Deutschlands und Frankreichs zum Industriestaat bedingte.

²⁰³ Zitiert bei Löffelholz, a. a. O., S. 99.

²⁰⁴ Vgl. Heckscher, a. a. O., Bd. 1, S. 148.

b) Die in Frankreich und Deutschland verschiedene Wertung der gewerblichen Tätigkeit im Mittelalter und zur Zeit des Merkantilismus als Ursache für die verschiedene Entwicklung zum kapitalistischen Land

Im frühen Mittelalter lag der gesamte Handel in den Händen von Orientalen. Sie wußten sich unentbehrlich zu machen, wurden aber sowohl in Frankreich als auch in Deutschland als unerwünscht betrachtet und unterlagen eigenen Rechtsbestimmungen. Während jedoch damit in Frankreich die beleidigend geringe Wertung der kommerziellen Tätigkeit ihren Anfang nahm und sich später auch auf die eigenen Landsleute ausdehnte, die sich dieser Tätigkeit zuwandten, wurde in Deutschland auch zur Zeit der Scholastik den Kauffahrern aus dem Norden große Achtung entgegengebracht. Die Wikinger waren Krieger und Kaufleute zugleich und bewiesen hohe charakterliche Eigenschaften wie Tüchtigkeit und Wagemut, die immer hoch geschätzt waren. Die Hanse verschaffte den deutschen Kaufleuten eine achtungsgebietende Stellung in ganz Europa. Auch der Süddeutsche war im Grund seines Wesens nicht handelsfeindlich gesinnt. Der Einfluß des Römischen Rechts, das die ersten Ansätze zur kapitalistischen Entwicklungsrichtung im Handel in sich trug, begann sich in Süddeutschland schon sehr früh auszuwirken. Seit Karl dem Großen begünstigten alle deutschen Herrscher, Könige, Herzöge und Grafen, Bischöfe und Klöster den Handel in ihren Gebieten, während die französischen Feudalherren weiterhin ausschließlich von ihrem Grundbesitz lebten und Geld und alle Erwerbstätigkeit als schmutzig verachteten.

Seit der Jahrtausendwende wuchsen überall die deutschen Städte. Die ältesten an der Stadtbildung beteiligten Kaufmannsgeschlechter nahmen als die nach Ansehen und Geltung höchste soziale Schicht eine bevorzugte Stellung ein, die sie als Patriziat mit allen Mitteln gegenüber den Bürgern und den später Zuziehenden behaupteten. Auch in Frankreich bildete sich »trotz der relativen Mittelmäßigkeit des Handels und der Industrie« am Ende des Mittelalters eine Klasse »de haute bourgeoisie«, die »zweifelloso nicht sehr zahlreich, aber reich« war. »Sie setzte sich zusammen aus Leuten, die in gewissen lukrativen Gewerben Vermögen gemacht hatten«. Jedoch spielte »diese classe bourgeoise keine politische Rolle, vergleichbar mit der des Patriziats der italienischen, deutschen und flämischen Städte«²⁰⁵.

Dieses neue französische Bürgertum betrachtete den Erwerb aus dem Handel nur als ein notwendiges Mittel, als bloßes Durchgangsstadium auf

²⁰⁵ Sée, Henri, *Histoire Economique de la France*, Paris 1948, S. 73.

seinem Aufstiegsweg. War das Ziel erreicht, so bemühte man sich, alle Spuren der einstigen Tätigkeit zu verwischen und hatte nur noch den Wunsch, sich Amt und Würden zu kaufen, zur Ruhe zu setzen und in die Reihen des alten Adels aufgenommen zu werden. Wenn Jacob Fugger dagegen, dem man zuredet, sich zur Ruhe zu setzen, da er doch genug gewonnen habe, antwortet: »er hätte viel einen anderen Sinn, wollte gewinnen, dieweil er könnte«²⁰⁶, so beweist das schon eine ganz ausgeprägt kapitalistische Wirtschaftsgesinnung. Das Zeitalter der Fugger und Welser wird das »Heldenzeitalter der deutschen Wirtschaft«²⁰⁷, »in dem sich der Traditionalismus zum Rationalismus wandelt und der neue, nüchterne, von den Naturwissenschaften erzogene Geist in den Wirtschaftsbetrieb einzieht«. Die Buchhaltung der Fugger wird zum Herz der ganzen Unternehmung. Hier laufen die Fäden zusammen, die sich über ganz Europa spannen. Vorhandene Bruchstücke der Fuggerschen Geschäftsbücher zeigen, daß das Hauptkontor musterhaft geführt wurde²⁰⁸. Ähnliches gilt für die Buchhaltung der anderen großen süddeutschen Kaufmannsfamilien. Eine gewisse Oberschicht deutscher Kaufleute scheint also schon damals verstanden zu haben, welche Rolle die moderne Wirtschaft ihrem Rechnungswesen zuwies.

Auch was die Geldleihe angeht, die ja eine der Quellen ist, aus denen der kapitalistische Geist gespeist wurde²⁰⁹, so herrschten in Frankreich und in Deutschland sehr verschiedene Ansichten. Jacob Fugger spielte als Geldgeber der Habsburger, später als Geldgeber fast aller in Not befindlichen Monarchen Europas eine bedeutende politische Rolle (Karl V., ein deutscher Kaiser von Fuggers Gnaden). Um etwa die gleiche Zeit wurde der Geldgeber und jahrelange Schatzmeister des französischen Königs, Jacques Coeur, ein reicher Kaufmann aus Bourges, ins Gefängnis geworfen, weil er sich die Ungnade des Königs und seiner Gläubiger aus den Reihen der französischen Aristokratie zugezogen hatte. Er starb im Exil. Diese Tragödie illustriert sehr gut das zweifelhafte Ansehen, das die Geldleihe damals noch in dem an scholastischen Idealen festhaltenden Frankreich genoß, während seine Nachbarländer, die den Wirtschaftsideoen Calvins aufgeschlossen waren, die produktive Rolle des Kredits längst erkannt hatten. Die Geschichte der französischen Banken beweist dies. Fast alle

²⁰⁶ Weber, Max, »Die protestantische Ethik und der Geist des Kapitalismus«, Tübingen 1934, S. 33.

²⁰⁷ Löffelholz, a. a. O., S. 149.

²⁰⁸ Löffelholz, a. a. O., S. 150.

²⁰⁹ Sombart, Bourgeois, S. 436.

Banken in Frankreich waren von Ausländern gegründet worden und wurden von Ausländern geführt, besonders von Italienern und Deutschen²¹⁰. Im ausgehenden Mittelalter, als Frankfurt am Main bedeutendstes Handelszentrum Westeuropas, die Stadt der Banken und Börsen war, lag die französische Bankorganisation noch sehr im argen²¹¹.

Besonders kraß ist der Gegensatz zwischen deutschem und französischem Wirtschaftsgeist in der Zeit des Merkantilismus, die dem deutschen Kaufmann »eine beinahe fanatische Hochachtung«²¹² entgegenbrachte, während Laffemas, »ein sehr guter Kenner« im 16. Jahrhundert die Stimmung Frankreichs mit den Worten kennzeichnet: »Wenn es Verachtung auf der Welt gibt, so gilt sie dem Kaufmann«²¹³.« Sombart zitiert folgenden Ausspruch Montesquieus um die Mitte des 18. Jahrhunderts²¹⁴: »Alles ist verloren, wenn der lukrative Beruf des Geschäftsmannes schließlich auch noch ein geachteter Beruf zu werden verspricht. Dann erfaßt ein Ekel alle übrigen Stände, die Ehre verliert all ihre Bedeutung, die langsamen und natürlichen Mittel, sich auszuzeichnen, verfangen nicht mehr und die Regierung ist in ihrem innersten Wesen erschüttert.« Dies bezog sich auf die verzweifelte Anstrengungen des französischen Staates, dem Handel mit allen Mitteln einen besseren Ruf und ein größeres Ansehen zu verschaffen. Vor allem hoffte er dies durch die Erhebung in den erblichen Adelsstand zu erreichen, die das ganze Ancien Régime hindurch als höchste Auszeichnung bürgerlicher Kaufleute und Industrieller galt²¹⁵. Die Zahl der Adligen wurde um 1789 auf 140 000 geschätzt, denen ein Fünftel des ganzen Landes zu eigen gehörte²¹⁶. Doch spielten die emporgestiegenen Bürgerlichen in der ihnen fremden Welt der Aristokratie oft eine lächerliche Rolle und wurden von ihrer Umgebung verachtet. Ganz anders war die Rolle der deutschen Kaufleute, die sich vom Bürgertum abwandten und durch Verschwägerung mit dem Adel in dessen Kreise aufstiegen. Sie waren geistig und kulturell sehr aufgeschlossen, betätigten sich als Kunstmäzene und Förderer der Wissenschaft, sie spielten eine große politische Rolle, besonders in der Stadtpolitik und waren dem größten Teil des

²¹¹ Sée, a. a. O., S. 92.

²¹² Beck, M., »Der Kaufmann in der Vergangenheit und Gegenwart«, Zeitschrift für handelswiss. Forschung, 1952, Heft 3, S. 124, und Löffelholz, a. a. O., S. 238.

²¹³ Sombart, Bourgeois, S. 181.

²¹⁴ Sombart, Bourgeois, S. 496, Anm. 197.

²¹⁵ Sée, Capitalisme, S. 84.

²¹⁶ Sombart, Mod. Kap., Bd. 1, S. 598.

²¹⁷ Gatz, Konrad, »Kauffahrer, Krämer und Handelsherren«, Hannover 1949, S. 163 f.

²¹⁸ Sée, Capitalisme, S. 44.

damaligen Uradels wirklich überlegen²¹⁷. Es sei noch auf die besondere Bedeutung der Kaufmannsfamilien in den deutschen Hansestädten hingewiesen, für die das Streben nach dem Adelstitel nicht in Frage kam, da sie hinsichtlich ihrer sozialen Geltung über dem Adel standen.

Der Entfaltung des kapitalistischen Geistes in Deutschland, die im 16. Jahrhundert schon eine »Hochblüte« erreicht hatte²¹⁸, wurde durch den noch in diesem Jahrhundert einsetzenden Feudalisierungsprozeß ein vorläufiges Ende bereitet. Im 18. Jahrhundert setzte wieder ein regeres industrielles und kommerzielles Leben ein, eine Neublüte kapitalistischen Geistes begann um 1850. Die Jahrhundertwende leitete in Deutschland die Epoche der großen Rationalisierungsprozesse auf technischem und auf kaufmännischem Gebiet ein, die Entwicklung zum Großbetrieb begann und damit eine Entwicklung der deutschen Wirtschaft, die, um mit Sombart zu sprechen, von dem »Ringenden Deutschlands mit den USA um die Palme der höchsten Vollendung des kapitalistischen Geistes«²¹⁹ gekennzeichnet war, was zweifellos noch für die allerjüngste Zeit gilt.

In Frankreich behandelten die Physiokraten die bürgerlichen Wirtschaftszweige, Handel und Industrie, beinahe als parasitäres Element und wirkten dadurch den Bemühungen der Merkantilisten, der Erwerbstätigkeit Geltung und Ansehen zu verschaffen, entgegen. Der Antritt der politischen Rolle der »bourgeoisie commerçante« nach der Revolution bewirkte endlich eine Änderung in der Einstellung des französischen Volkes gegenüber der kommerziellen und industriellen Tätigkeit und die Industrialisierung Frankreichs begann langsam. Daß sie nie den gleichen Grad wie in anderen Ländern erreicht hat, hängt aber mit den psychologischen Widerständen zusammen, die ihrer Entwicklung so lange im Weg waren und die, als im französischen Volkscharakter tief verwurzelt, grundsätzlich fortbestanden, auch als Frankreich in wirtschaftlicher Hinsicht die Wandlung zum modernen Staat antrat, die seine politische Entwicklung, mit der es anderen Ländern vorausgeeilt war, implizierte.

Welches aber sind nun die psychologischen Ursachen dieser lange anhaltenden negativen Einstellung der Franzosen zu Handel und Industrie, die die Entfaltung des kapitalistischen Geistes in Frankreich hemmte? Wie ist es zu erklären, daß der Franzose an der mittelalterlichen, vorkapitalistischen Wirtschaftsgesinnung festhielt, während andere Völker sich von den religiösen und geistigen Bindungen des Mittelalters freimachten

²¹⁸ Sombart, *Bourgeois*, S. 183.

²¹⁹ Sombart, *Bourgeois*, S. 184.

und sich dem neuen unternehmerischen Geist der neuen Zeit aufschlossen? Dieses Verhalten scheint nun nicht anders als durch eine eigenartige Übereinstimmung der positiven Lebensideale des Franzosen mit den Idealen der Scholastik erklärt werden zu können, die das französische Volk zum Festhalten an der vorkapitalistischen Einstellung zur Erwerbstätigkeit als einer seiner Mentalität voll und ganz angepaßten Wirtschaftsgesinnung bestimmte. Alles, was den neuen kapitalistischen Geist kennzeichnete, mußte daher notwendigerweise als der französischen Mentalität auf das Schärfste widersprechend, auf seine Ablehnung stoßen.

Die folgenden Ausführungen sollen diese Zusammenhänge näher untersuchen, wobei ganz besonders auf die Bedeutung eingegangen werden soll, die sie für die Entwicklung und die Rolle des industriellen Rechnungswesens in Frankreich haben.

c) Die Beziehungen zwischen kapitalistischem Wirtschaftsgeist und französischer Mentalität und ihre Bedeutung für die Rolle des industriellen Rechnungswesens in Frankreich

Der vorkapitalistische Wirtschaftsgeist, wie er in seiner höchsten Vollendung aus dem wundervollen System des Thomas von Aquin spricht, war gekennzeichnet von den Prinzipien der Bedarfsdeckung und des Traditionalismus²²⁰. Diese beiden Prinzipien beherrschten das Wirtschaftsleben der damaligen Zeit. In der kapitalistischen Epoche wurden sie ersetzt durch zwei andere Prinzipien, nämlich das Erwerbsprinzip und das Prinzip des ökonomischen Rationalismus²²¹. Bei der nun folgenden Untersuchung der Beziehung zwischen französischer Mentalität und Wirtschaftsgeist soll von diesen Prinzipien als grundlegenden Kennzeichen dieses Geistes ausgegangen werden.

aa) Bedarfsdeckung und Erwerbsstreben

Das Prinzip der Bedarfsdeckung entstand aus den ethisch-religiösen Maximen der scholastischen Weltanschauung heraus und entsprach der festen Gliederung des mittelalterlichen Menschen in bestimmte Berufe und Stände, die alle als gleichwertig in ihren gemeinsamen Beziehungen auf das Ganze angesehen wurden. Die Idee des ehrenhaften Erwerbes und die Suche nach dem gerechten Preis standen im Vordergrund. Gewinnstreben und Konkurrenzgedanke widersprachen daher den statischen, ständischen

²²⁰ Sombart, Mod. Kap., Bd. 1, S. 29 ff.

²²¹ Sombart, Mod. Kap., Bd. 1, S. 320 ff.

Idealen der Zeit. Die natürliche Folge dieser Grundanschauungen war die Ansicht, man arbeite und wirtschafte, um zu leben, und man arbeite nicht weiter, wenn man »genug« hat²²², was die fast unglaublich hohe Zahl der Feiertage im Mittelalter beweist. In Paris, wo man 1660 die 103 Feiertage im Jahr auf 80 herabsetzen wollte, brachen Krawalle aus. Die Zahl mußte um sechs erhöht werden²²³.

Diese mittelalterliche Lebensphilosophie kam nun einerseits den – wenigstens bis zum Ende des 18. Jahrhunderts – stark ausgeprägten seigneurialen Neigungen des Franzosen entgegen, dem Hang der französischen Oberschicht zum Lebensgenuß, zur Verschwendung, zur Luxusentfaltung, die mit einer tiefen Verachtung für Geld und alle Erwerbstätigkeit verbunden war²²⁴. Andererseits entsprach diese Philosophie dem französischen Rentnerideal, d. h. der Vorliebe des Franzosen für die gesicherte und angesehene Stellung des Beamten, die ebenfalls eine Verachtung der industriellen und kommerziellen Berufe einschloß²²⁵. Es galt in Frankreich von jeher als höchst erstrebenswert, sich aus dem Geschäftsleben zurückzuziehen oder zu vermeiden, überhaupt einzutreten und sein Vermögen darauf zu verwenden, ein Amt zu kaufen: eine Sitte, die in allen Schichten der französischen Bevölkerung verbreitet war. So wurde dem Handel und der Industrie viel Geld entzogen und landete in den öffentlichen Schatzkammern. Auch Henri Sée klagt in seiner Geschichte des Kapitalismus anlässlich der geringen Fortschritte der Industrialisierung Frankreichs im 17. Jahrhundert: »Muß man nicht den Grund dafür, daß der Kapitalismus in Frankreich eine weniger bedeutende Rolle spielt als in Holland und England, in der Stellung suchen, die in unserem Land die Finanzleute innehaben, deren Tätigkeit hauptsächlich darin besteht, Notlagen der königlichen Schatzkammer für sich auszunutzen und sich auf deren Kosten bereichern²²⁶?« Interessant ist, daß auch Jacques Savary, der Autor des »Parfait Négociant«, sich nach Erwerb eines beträchtlichen Vermögens vom Handel zurückzog und Schatzmeister des Duc de Mantoue wurde²²⁷. Dem Prinzip der Bedarfsdeckung als Kennzeichen des vorkapitalistischen Geistes entsprach im Zeitalter des Kapitalismus das Erwerbsprinzip. Der Mensch der Neuzeit löste sich von den ethischen und religiösen Bindungen

²²² Sombart, Mod. Kap., Bd. 1, S. 807.

²²³ Sombart, a. a. O., S. 806.

²²⁴ Sombart, a. a. O., Bd. 1, S. 33, ferner Heaton, Herbert, »Histoire Economique de l'Europe«, Paris 1950, S. 64.

²²⁵ Sombart, Bourgeois, S. 180.

²²⁶ Sée, a. a. O., S. 94.

²²⁷ Hauser, Henri, »Les Débuts du Capitalisme«, Paris 1931, S. 269.

der scholastischen Weltanschauung und betrachtete als einziges und abschließliches Ziel seiner wirtschaftlichen Tätigkeit die Erzielung von Gewinn. Die mittelalterliche Ansicht, man arbeite und wirtschaftete, um zu leben, wandelte sich ins Gegenteil und wurde zur modernen Maxime: Man lebt, um zu arbeiten und zu wirtschaften. Es ist leicht einzusehen, daß dies »vom persönlichen Glücksstandpunkt aus angesehene, so Irrationale dieser Lebensführung, bei welcher der Mensch für sein Geschäft da ist, nicht umgekehrt«²²⁸, französischer Lebensauffassung und französischem Geschmack auf das Äußerste entgegengesetzt sein mußte. Es würde im Rahmen dieser Arbeit zu weit führen, näher auf den völkerpsychologischen Aspekt der Begabung zum Kapitalismus einzugehen²²⁹.

Ein wichtiger Bestandteil des neuen kapitalistischen Geistes war nun aber die Rechenhaftigkeit, nämlich die Neigung, die Gepflogenheit, die Fähigkeit, die Welt in Zahlen aufzulösen und diese Zahlen zu einem kunstvollen System von Einnahmen und Ausgaben zusammenzustellen²³⁰. Die Entwicklung dieser Rechenhaftigkeit und damit des Rechnungswesens, als Voraussetzung für die Erreichung der kapitalistischen Ziele, machte in allen Ländern, in denen der neue Geist gesiegt hatte, schnelle Fortschritte. Nicht so in Frankreich, wo man das Vordringen des antischolastischen Geistes zu verhindern suchte und die Entwicklung von Rechenhaftigkeit und Rechnungswesen als Hilfsmittel zur Erreichung der von ihm verfolgten Ziele nicht als notwendig ansah. Die doppelte Buchhaltung als Gestalt gewordener Ausdruck kapitalistischen Geistes hatte im 16. und 17. Jahrhundert in allen europäischen Ländern Einzug gehalten. Aber nicht in Frankreich. In der Ordonnance de Commerce (1673) ist noch nicht die Rede davon. Die Ansicht Sombarts²³¹, im 17. Jahrhundert sei Frankreich neben Holland offenbar das Land gewesen, in dem das kaufmännische Rechnungswesen einen »unverhältnismäßig hohen Grad der Entwicklung« erreicht habe, dürfte nicht zutreffend sein. Sombart schließt dies aus der »ungewöhnlich großen Zahl vortrefflicher Kaufmannsbücher in französischer Sprache wie den klassischen Werken der beiden Savarys, der beiden Ricards u. a.«, ferner aus dem »Umstand, daß Frankreich das erste Land Europas war, in dem vom Gesetze jedem Kaufmann... eingeschärft wurde, Bücher zu führen«. Diese von Sombart angeführten

²²⁸ Weber, Max, a. a. O., S. 54.

²²⁹ Vergleiche aber die sehr interessanten Ausführungen Sombarts zu diesem Thema. Bourgeois, S. 260 ff., S. 363 ff.

²³⁰ Sombart, Bourgeois, S. 164.

²³¹ Sombart, Mod. Kap., Bd. 2, S. 134 f.

Beweisgründe scheinen jedoch gerade im Gegenteil darauf hinzuweisen, daß das Rechnungswesen in Frankreich sich in so schlechtem Zustand befand, daß der Staat einzugreifen gezwungen war, und zwar um so mehr, als gerade der französische Staat, der individualistischen Psychologie seiner Landsleute eingedenk, nur im Notfalle und auch dann mit aller Vorsichtigkeit und Nachsichtigkeit interveniert, wie in früheren Kapiteln wiederholt dargestellt worden ist. Sombart sagt selbst von der *Ordonnance de Commerce*: »Eingeschärft‘ wurde es ihnen, Buch zu führen: sie wurden nicht gezwungen... Nur ein indirekter Zwang besteht, sofern nur durch Bücher der Vorwurf betrügerischen Bankrotts zu entkräften ist²³².« »Le Parfait Négociant«, das berühmteste Buch der Buchhaltungsliteratur der ganzen damaligen Zeit, war, »wie Savary uns selber sagt«, auf Anregung des den Code de Commerce bearbeitenden Ausschusses hin entstanden²³³. Der französische Staat bediente sich eines großen Theoretikers, um seine Landsleute zu modernem Wirtschaftsdenken und damit zur freiwilligen Verbesserung und Entwicklung ihrer Buchhaltung zu erziehen. Daß der Erfolg dieser Bemühungen nicht allzu groß gewesen sein dürfte, wurde bereits ausgeführt²³⁴. Sombarts Meinung vom unverhältnismäßig hohen Niveau des französischen Rechnungswesens im 17. Jahrhundert ist also wohl nicht richtig. (Er schränkt seine Behauptung selbst ein²³⁵, indem er ihr folgende Fußnote anfügt: »Eine sichere Kenntnis aller dieser für die Wirtschaftsgeschichte so entscheidend wichtigen Dinge besitzen wir einstweilen noch nicht. Ich hoffe, daß meine ersten Versuche, ein Urteil zu begründen, die Anregungen zu vielen guten Spezialuntersuchungen bieten werden«.)

bb) Traditionalismus und ökonomischer Rationalismus

Das Prinzip des Traditionalismus erklärt sich aus dem statischen Aspekt, der die scholastische Lehre kennzeichnet. Die konservative, allem Neuen abholde Geisteshaltung des mittelalterlichen Menschen entsprang seinem geistigen und seelischen Gleichgewichtszustand, der begründet war durch die tief im Religiösen wurzelnde Überzeugung von der Unantastbarkeit der ständischen Gesellschaftsordnung als Ausdruck göttlichen Willens und göttlicher Gerechtigkeit auf Erden.

Dieses Prinzip des Festhaltens am Althergebrachten stimmte nun ebenfalls mit der Grundhaltung des französischen Denkens überein, die Gleich-

²³² Sombart, *Mod. Kap.*, Bd. 2, S. 134 f.

²³³ Hauser, a. a. O., S. 272.

²³⁴ Vgl. S. 62 f.

²³⁵ *Mod. Kap.*, Bd. 2, S. 134, Fußnote 2.

gewicht und Dauer verlangt. »Als Vertreter statischen Gleichgewichts, in seiner Auffassung der Erde als eines französischen Gartens kann (der Franzose) im Dynamiker, falls dieser ihm sein Gesetz aufdrängen will, aus seiner Subjektivität heraus nichts Besseres als einen Verbrecher sehen. Für ihn gilt bestehendes Gleichgewicht, bestehende Sitte, bestehendes Recht, bestehende Grenze in jedem Sinn. Jede Verschiebung greift gefährdend an seine Substanz²³⁶.« Aus diesem Traditionalismus heraus erklärt sich der Widerstand des französischen Volkes gegen den technischen Fortschritt, obwohl einzelne Franzosen zu den größten Erfindern der Welt gehören. Dieser Widerstand setzte sich den verzweifelten Bemühungen Colberts bei der Gründung der Manufakturen entgegen. Bekannt ist der Aufstand von 1000 Spitzennäherinnen in Alençon, die ihre alte Technik nicht zugunsten moderner, venezianischer Methoden aufgeben wollten. Weder mit Zwang noch mit Konzessionen konnte Colbert hier etwas erreichen. Oft mußten Bauern zwangsweise von den Feldern fortgeholt und in die neuen Fabriken gesteckt werden, weil die Arbeiter aus Protest gegen die neuen Maschinen und Verfahren sie verlassen hatten²³⁷. Der gleiche Widerstand findet sich noch in unseren Tagen in den kleinen, unrentablen französischen Betrieben, die nach handwerklichen Methoden und mit veraltetem Werkzeug arbeiten und es vorziehen, als Grenzbetriebe auf einem Existenzminimum zu bleiben, anstatt ihre Tradition aufzugeben und sich der neuen Zeit anzupassen. Denn es war eine notwendige Folge des kapitalistischen Systems, daß das Prinzip des Traditionalismus durch den ökonomischen Rationalismus ersetzt wurde, d. h. durch das Prinzip der Anwendung des jeweils höchst entwickelten Systems bester Geschäfts- und Fabrikationsverfahren im Kampf gegen die Konkurrenz. Die empirischen, handwerksmäßigen Methoden machten im Zeitalter des Kapitalismus modernen, rationellen Produktionsmethoden Platz, denen die Tendenz zu immer größerer Rationalisierung innewohnt. Damit verbunden war die Verselbständigung des Geschäftes, denn mit der Loslösung des Unternehmers vom Kapitalbesitz begann die Loslösung des Erwerbsmechanismus von den persönlichen Beziehungen, die früher Meister, Gesellen, Arbeit und Werkstätte auf das Innigste verknüpft hatten. In allen Ländern wetteiferten die neuentstandenen Industrien um die höchste Vollendung des ökonomischen Rationalismus in ihren Betrieben. Allein der Franzose war

²³⁶ Keyserling, a. a. O., S. 59.

²³⁷ Böttcher, Annemarie, »Die Erziehung des französischen Volkes zu wirtschaftlichem Denken«, Diss. Heidelberg 1937, S. 23.

nicht bereit, die Mechanisierung und den Versachlichungsprozeß willkommen zu heißen, die seiner individualistischen Wesensart widersprachen, und hielt fest am Althergebrachten.

Für die Rationalisierung der Wirtschaft ist nun »gleichsam das äußere Wahrzeichen . . . die Ausbreitung der Doppelten Buchhaltung, dieses kunstvollen Gebildes höchster Zweckmäßigkeit auf der Grundlage der Quantifizierung und Rechenhaftigkeit«²³⁸. Tatsächlich wird überhaupt erst durch das industrielle Rechnungswesen die Verselbständigkeit des Geschäftes, die Trennung von Unternehmer und Unternehmung voneinander, erreicht. Der ökonomische Rationalismus ist käuflich geworden, er kann in die Unternehmung eingesetzt werden wie ein Uhrwerk, das, losgelöst von der Person des Inhabers und des Personals, den Gang der Geschäfte leitet²³⁹. Die Unternehmer-Tätigkeit kann jetzt nach Funktionen spezialisiert werden. So entsteht die Rolle des modernen industriellen Rechnungswesens als notwendiges entlastendes Hilfsmittel für den Unternehmer.

Frankreich, das dem ökonomischen Rationalismus sowohl auf technischem wie auf kaufmännischem Gebiet der Tendenz nach ablehnend gegenüberstand, maß dieser neuen Rolle, die das industrielle Rechnungswesen in seinen Nachbarländern im Zuge der zunehmenden Rationalisierung zu spielen begann, keine Bedeutung zu. Dem französischen Rechnungswesen blieb, traditionsgemäß, seine alte, vorkapitalistische, handwerksmäßige Bestimmung erhalten, auch wenn sich die Bedingungen geändert hatten, sei es durch die »künstlichen« Industrie Gründungen des Staates²⁴⁰, sei es durch die langsame Industrialisierung Frankreichs im 19. Jahrhundert, ja selbst unter den veränderten Bedingungen der allerjüngsten Zeit. Das Rechnungswesen blieb, als Ausdruck der »Höchstpersönlichkeit«²⁴¹, die die Geschäftsbeziehungen des handwerklichen Betriebes kennzeichnet, ausschließliches privates Reservat des Unternehmers, so daß jeder Versuch, hineinzudringen, von welcher Seite auch immer, seinen lebhaften Protest hervorzurufen imstande ist. Der französische Unternehmer tritt damit das unmittelbare Erbe des mittelalterlichen Kaufmanns an, dessen Aufzeichnungen von einem ausgesprochenen »Mangel an exakt-rechnerischem Wollen und Können«²⁴² Zeugnis ablegen, der sich mit einer ungefähren Umschreibung der Größenverhältnisse begnügt und dem es in aller Haupt-

²³⁸ Sombart, *Mod. Kap.*, Bd. 2, S. 1080.

²³⁹ Sombart, *Mod. Kap.*, Bd. 3, S. 37 ff.

²⁴⁰ Vgl. S. 85.

²⁴¹ Sombart, *Mod. Kap.*, Bd. 1, S. 299.

²⁴² Sombart, *Mod. Kap.*, Bd. 1, S. 298.

sache darauf ankommt, daß »kein anderer sich in diesem Wirrwarr von einzelnen Aufzeichnungen zurecht finden kann«²⁴³. Diese »höchstpersönliche« Auffassung des Rechnungswesens scheint dem Franzosen oft auch heute noch diejenige zu sein, die zur Wahrung des Geschäftsgeheimnisses und zur Sicherung vor Steuerinquisitionen die am besten geeignete ist.

d) Die Bedeutung der französischen Wirtschaftsgesinnung für eine supranationale Vereinheitlichung des industriellen Rechnungswesens

Aus diesen Ausführungen geht hervor, daß die langsame Entwicklung Frankreichs zum kapitalistischen Land aus psychologischen Ursachen heraus erklärt werden kann. Die Liebe des Franzosen zu seigneurialer Lebensführung einerseits, die Liebe zum Staatsrentnertum andererseits und schließlich die Liebe zur Tradition überhaupt hatten ein hartnäckiges Festhalten des Franzosen an der scholastischen, vorkapitalistischen Wirtschaftsgesinnung zur Folge, die diesen Idealen der französischen Volksseele auf das großartigste entsprach. Die ziemlich lange anhaltende antikapitalistische Haltung des französischen Volkes bedeutete für die Ausbreitung des kapitalistischen Geistes und damit für die Entwicklung des industriellen Rechnungswesens in Frankreich ein großes Hindernis. Die heutige französische Wirtschaftsstruktur und zugleich die untergeordnete Rolle des Rechnungswesens legen von dieser Haltung Zeugnis ab.

Für die Vereinheitlichung des industriellen Rechnungswesens, sowohl auf nationaler wie auf internationaler Ebene, bedeutet die traditionalistische französische Einstellung, die, wenn auch nicht mehr in der gleichen Stärke wie bei Beginn des kapitalistischen Zeitalters, so doch noch ganz unleugbar in ihren Grundzügen fortbesteht, ein wirkliches Problem. Die immer weiter zunehmende Vereinheitlichung der Wirtschaft entsteht ja aus dem fortschreitenden Mechanisierungs- und Versachlichungsprozeß, im Verlauf dessen sich der ökonomische Rationalismus immer mehr vom Persönlichen löst. Denn »da die Methoden der Wirtschaftsführung objektiv zweckmäßig sind, so sind sie, in Anbetracht der Einheitlichkeit des Zweckes, notwendig gleich«²⁴⁴. Die Ausrichtung des industriellen Rechnungswesens nach einheitlichen, weil vom Standpunkt der Zweckmäßigkeit und der Wirtschaftlichkeit aus als optimal erkannten Grundsätzen, hat aber die natürliche Folge, daß jeder sich in allen Buchhaltungen sofort zurechtfindet, wodurch erst die Möglichkeit des Vergleichs geschaffen wird, die für die angestrebte

²⁴³ Sombart, *Mod. Kap.*, Bd. 1, S. 299.

²⁴⁴ Sombart, *Mod. Kap.*, Bd. 3, S. 39.

²⁴⁵ Sombart, *Mod. Kap.*, Bd. 3, S. 39.

Gewinnmaximierung eine wichtige Voraussetzung ist. Dieser Versachlichungsprozeß, der »alle Zufälligkeit, alle individuelle, alle nationale Buntheit« ausschaltet und »in dieser Welt der Zahlen« der »Notwendigkeit, Einförmigkeit und Einheitlichkeit«²⁴⁵ das Zepter in die Hand drückt, muß notwendigerweise der französischen individualistischen und traditionellen Denkart widersprechen. Es ist daher für den Franzosen nicht so leicht wie für den Deutschen, dessen Psyche dem kapitalistischen Wirtschaftsgeist besser entspricht²⁴⁶, die veränderte Rolle des industriellen Rechnungswesens zu begreifen, die die Erfordernisse der modernen rationalisierten Wirtschaft implizieren. Wieder scheint die Lösung des Problems, wenn überhaupt, so nur auf dem Gebiet des wirtschaftswissenschaftlichen Ausbildungswesens zu liegen, das einer tiefgreifenden Reform bedarf. Davon soll im nächsten Kapitel die Rede sein.

6. Die Stellung der Betriebswirtschaftslehre und der Lehre vom industriellen Rechnungswesen im Rahmen des französischen Unterrichts und der wissenschaftlichen Forschung

a) Das wirtschaftswissenschaftliche Ausbildungssystem

Die wirtschaftswissenschaftliche Ausbildung in Frankreich zeichnet sich durch eine große Uneinheitlichkeit aus. Besondere Fakultäten für Wirtschafts- und Sozialwissenschaften gibt es nicht. Volkswirtschaftliche Fächer sind in den Programmen der juristischen Fakultäten enthalten, da die enge Bindung von Wirtschaftspolitik und Rechtswissenschaft schon immer ein Kennzeichen der ökonomischen Ausbildung in Frankreich war. Doch ist diese wirtschaftswissenschaftliche Ausbildung innerhalb der juristischen Fakultäten sehr unvollständig²⁴⁷ und muß an verschiedenen anderen Fakultäten und Instituten ergänzt werden, so an den Facultés des Lettres, der Ecole des Sciences politiques, der Ecole d'Administration, der Ecole d'application de l'Institut National de la Statistique und am Institut de Statistique de l'Université de Paris. Die Betriebswirtschaftslehre ist in keinem der Programme dieser Fakultäten und Institute enthalten. Betriebswirtschaftliche Kenntnisse könnte sich der junge Wirtschaftswissenschaftler

²⁴⁶ Vgl. die ausführlichen Darstellungen bei Sombart, Bourgeois, S. 184 f.

²⁴⁷ Allais, Maurice, in »Le Problème de l'Organisation de l'Enseignement Economique en France«, Revue d'Economie Politique, März-April 1953, S. 202 ff.

nur außerhalb des akademischen Unterrichts aneignen, und auch hier gibt es sehr verschiedenartige Schulen. Die wichtigsten sind folgende²⁴⁸:

1. Die *Ecole des Hautes Etudes Commerciales (HEC)* in Paris ist die einzige Handelshochschule Frankreichs. Sie wurde 1881 von der Pariser Handelskammer gegründet und ist staatlich anerkannt. Es werden nur Studenten, keine Studentinnen aufgenommen. Die Ausbildung umfaßt drei Jahre und schließt mit einem »Diplôme HEC« ab. Diese Handelshochschule hat sich zur Aufgabe gemacht, eine gewisse Elite auszubilden. Die Aufnahmeprüfungen sind sehr schwer. Von etwa 1200 Bewerbern werden nur 200 zugelassen und in das zweite Studienjahr oft nicht mehr als 20 Schüler aufgenommen. Doch ist die Ausbildung nicht hochschulmäßig. Der Besuch der Kurse und Vorlesungen ist obligatorisch und wird scharf kontrolliert. Am Ende des Semesters werden den Eltern Zeugnisse über die Arbeit der Studenten zugesandt. Auch Schreibmaterial wird in der Hochschule ausgegeben und mit den Eltern abgerechnet. Die HEC ist daher eher einer deutschen Fachschule vergleichbar, während die höheren Handelsschulen in Frankreich in gewissem Umfang über den deutschen Handelsschulen stehen.

2. Es gibt 15 *Ecoles Supérieures de Commerce*, die vom Unterrichtsministerium offiziell anerkannt sind. Die Pariser Höhere Handelsschule wurde schon 1820 als *Ecole Spéciale de Commerce et d'Industrie* von einem Lyoner Kaufmann gegründet und 1896 von der Handelskammer Paris übernommen. Das Abitur ist für die Aufnahme in diese Höheren Handelsschulen nicht erforderlich. Die Ausbildung umfaßt ebenfalls drei Studienjahre und schließt ab mit einem *Diplôme d'Enseignement Commercial Supérieur*.

3. Ferner werden betriebswirtschaftliche Spezialgebiete auch an gewissen Sonderschulen gelehrt, so an den Finanzschulen des *Ministère des Finances*, von denen besonders die *Ecole Nationale des Contributions Directes* in Paris und die *Ecole Nationale des Douanes* in Neuilly bekannt sind. Hier werden Beamte für den mittleren und höheren Dienst ausgebildet, wie z. B. auch die steuerlichen Betriebsprüfer, weshalb in diesen Schulen auf das industrielle Rechnungswesen besonderen Wert gelegt wird. Das Institut des *Techniques économiques et comptables du Conservatoire des Arts et Métiers* in Paris hält Abendkurse ab, die für Praktiker und zur Weiterbildung junger *Experts Comptables* während der Ableistung ihrer Praktikantenzeit gedacht sind.

²⁴⁸ Für die folgenden Ausführungen vgl. Aufermann, »Die Betriebswirtschaftslehre in Frankreich«, *Der österr. Betriebswirt*, 1953, 3./4. Heft, S. 170 ff.

Außerdem gibt es Privatschulen und private Lehrgänge, die ebenfalls der Ausbildung von Experts Comptables, Kostenfachleuten und sonstigen Praktikern auf dem Gebiet des industriellen Rechnungswesens dienen, wie z. B. die Ecole Nationale d'Organisation Economique et Sociale in Paris; neben Abendkursen werden auch Fernkurse (durch Korrespondenz) abgehalten, die sich in Frankreich großer Beliebtheit erfreuen.

Ein gemeinsames Kennzeichen all dieser Schulen und Institute ist die Tatsache, daß die Dozenten fast ausnahmslos ihre Lehrtätigkeit nur als Nebenberuf ausüben und in der Hauptsache Praktiker sind, nämlich Experts Comptables, Steuerberater oder Organisationsfachleute und dann meist an mehreren Hochschulen dozieren. Auch die Professoren der Handelshochschule in Paris sind durchweg nebenberuflich tätig. Dieses System hat den großen Vorteil, daß die Dozenten der Praxis sehr nahe stehen, andererseits aber den gewiß ebenso großen Nachteil, daß sie von den »Nurprofessoren« der Volkswirtschaftslehre und des Rechts über die Achsel angesehen werden, und zwar als Folge einer Auffassung der Wissenschaft, die in der französischen Denkweise begründet ist und die als Problem für die Entwicklung einer wissenschaftlichen Betriebswirtschaftslehre in Frankreich in einem der folgenden Abschnitte näher untersucht wird.

b) Die Lehrbücher auf dem Gebiet des industriellen Rechnungswesens

Was nun die moderne Literatur auf dem Gebiet des industriellen Rechnungswesens in Frankreich angeht, so ist sie tatsächlich sehr reichhaltig. Doch gehört der allergrößte Teil zu dem, was Fourastié²⁴⁹ sehr bildhaft als »verworrenen Krimskrams« (inextricable fatras) bezeichnet und von dem noch in anderem Zusammenhang (vgl. S. 118 f.) die Rede sein wird. Die Bücher, die man heute in Frankreich als französische Standardwerke empfohlen bekommt, sind recht gering an Zahl. Es sind dies sämtlich Werke, die nach 1947, nämlich nach Erscheinen des Plan comptable herauskamen und diesen französischen Kontenrahmen zur Grundlage nehmen. Sie weisen daher, was die vertretenen Prinzipien betrifft, untereinander keine allzu großen Unterschiede auf. Die wichtigsten Werke sind die folgenden:

Das Buch von André-A. Brunet »La Normalisation comptable«, Paris 1951, ist eine ausgezeichnete Darstellung der Vereinheitlichungsbestrebungen in Frankreich, wobei auch auf die vereinheitlichenden Reformen anderer

²⁴⁹ a. a. O., S. 7.

Länder auf dem Gebiet des industriellen Rechnungswesens ausführlich eingegangen wird. Dieses Buch von Brunet war eine sehr wertvolle Hilfe bei der Anfertigung der vorliegenden Arbeit; es ist das einzige Buch in Frankreich, das die Fragen der Vereinheitlichung behandelt. Brunet, der Dozent am Institut de Technique Comptable du Conservatoire des Arts et Métiers in Paris ist, schreibt im Vorwort, daß dies das erste Werk einer neuen Sammlung sei, die der »économie d'entreprise« gewidmet sein soll. Brunet beabsichtigt, die Schriftenreihe zu einer Enzyklopädie der Betriebswirtschaftslehre auszubauen²⁵⁰. Damit führt Brunet offiziell den Ausdruck »économie d'entreprise« für Betriebswirtschaft ein, was sehr begrüßt werden muß, da der Begriff »Betriebswirtschaftslehre« in Frankreich überhaupt nicht eindeutig ist. Es existieren dafür die verschiedensten Bezeichnungen, so »Sciences Commerciales«, »Economie privée«, »Economie d'Exploitation« usw.²⁵¹. Brunet schreibt weiter im Vorwort: »Die Führung moderner Betriebe war in Frankreich noch nicht Gegenstand einer systematischen Reihe von Studien. Zweifellos gibt es schon zahlreiche Werke, die diese Fragen behandeln..., die aber die Probleme nicht in der Optik der Unternehmung, sondern von der Warte des Wirtschaftlers oder des Fachmanns sehen: Bankier, Statistiker, Techniker, Kostenfachmann.« Die Sammlung »Economie d'Entreprise« hat sich zur Aufgabe gemacht, diese Lücke zu füllen. Weitere Bände sind in Vorbereitung, besonders ein Buch über das industrielle Rechnungswesen, das von R. P. Thibert herausgegeben werden soll und ein völlig originales Werk zu werden verspricht, das sich von der bisher vorhandenen Literatur wesentlich unterscheidet. Diese von Brunet eingeleitete Sammlung der »Economie d'Entreprise« ist ein großer Schritt vorwärts auf dem Weg zur Entwicklung einer wissenschaftlichen Betriebswirtschaftslehre in Frankreich.

Für die vorliegende Arbeit von großem Wert war auch die Broschüre von Jean Fourastié, »La Comptabilité«, die 1952 in der Sammlung »Que sais-je« der Presses Universitaires de France in einer Neubearbeitung herauskam und »mit das beste ist, was in den letzten Jahrzehnten in Frankreich auf dem Gebiet der Verrechnungslehre erschien«²⁵². Fourastié geht ganz besonders auf die psychologischen Widerstände ein, die der Entwicklung des Rechnungswesens und der Betriebswirtschaftslehre in Frankreich bisher entgegenstanden.

²⁵⁰ Vgl. Heinen, Edmund, »Betriebswirtschaftslehre in Frankreich«. Neue Betriebswirtschaft, 1956, Heft 2, S. 34 f.

²⁵¹ Vgl. Aufermann, a. a. O., S. 170.

Sehr interessant ist das mehrbändige Werk von Marcel Stramm: »Verset une comptabilité rationnelle«, Paris 1952, das erstmalig eine methodologische Darstellung einer Kostenlehre enthält. Dieses Werk beschäftigt sich auch eingehend mit der deutschen rechnungstechnischen Literatur. (Vgl. die sehr ausführliche Rezension in dem Artikel »Neue Entwicklungstendenzen der Betriebswirtschaftslehre in Frankreich« von E. Heinen, ZfhF 1954, Heft 3, S. 127 ff.) Das Werk von Stramm kann tatsächlich als grundlegendes Programm für die neu zu schaffende Betriebswirtschaftslehre in Frankreich angesehen werden. Leider scheint es in Frankreich selbst noch keine Verbreitung gefunden zu haben.

Das Buch »Calcul des Prix de Revient. Comptabilité Industrielle« von Jean Parenteau und Claude Charmont, Paris 1952, ist im Rahmen der Veröffentlichungen der Cégos (vgl. S. 16) herausgegeben worden und legt, besonders hinsichtlich der Kalkulationsmethoden, die Forschungen dieses Ausschusses zugrunde, die auch für die im Plan comptable 1947 enthaltenen Verfahren der Ausgangspunkt waren. Das Buch ist für die Praxis bestimmt, besonders auch als Grundlage für die Korrespondenzkurse der Cégos. Die Darstellung erfolgt daher unter dem Gesichtspunkt der praktischen Anwendung der Prinzipien. Dieses Handbuch scheint in der Praxis eine gute Aufnahme gefunden zu haben. Es war in der ersten Auflage schon 1945 erschienen und wurde 1952 zum dritten Male aufgelegt, so daß es, wie es im Vorwort heißt, »künftighin als oeuvre classique« betrachtet werden kann. In der dritten Auflage wurde die Plankostenrechnung weiter ausgebaut, um das Werk so »aktuell« wie möglich zu gestalten.

Léon Chardonnetts »Traité Théorique et Pratique de Comptabilité Industrielle«, Paris 1953, entstand auf Grund einer Vorlesung, die Chardonnet im Rahmen der Société de Comptabilité de France über industrielles Rechnungswesen gehalten hatte. Das Werk erreicht die erstaunlich hohe Auflagenzahl von 40 im Jahr 1953. Die Darstellung ist sehr methodisch und exakt, aber nicht eigentlich theoretisch, wie der Titel sagt. Das Werk ist für die Benutzung von Studierenden gedacht (ein Anhang enthält Übungen und Examensthemen) und zugleich als »klares und praktisches Handbuch für die Organisation einer modernen Buchhaltung«.

Das Buch »Organisation Industrielle et Comptabilité Analytique d'Exploitation« von Bernard Petit, Paris, ohne Jahresangabe, trägt auf dem Titelblatt den Vermerk, daß es für die Kandidaten des Brevet professionnel de

comptable (HEC) und für die Examen der Experts comptables bestimmt sei. Es ist sehr schulmäßig aufgebaut, an jedes Kapitel schließen sich eine Reihe rekapitulativer Fragen an. Das Buch schließt ab mit einer Reihe von Rechenaufgaben wachsenden Schwierigkeitsgrades und einem kleinen Dictionnaire comptable, der die durch den Plan comptable 1947 sanktionierten Definitionen enthält. Beides ist für die Prüfungsvorbereitungen gedacht. Im Vorwort wird darauf hingewiesen, daß das Werk im Hinblick auf die Gewinnung der Aufmerksamkeit von seiten der Studierenden konzipiert sei und daher vor allem ein pädagogisches Ziel verfolge. Gleichzeitig macht sich jedoch auch dieses Werk zur Aufgabe, ein »wertvoller Wegweiser« für das Studium des Plan comptable in der Praxis zu sein.

Das Buch von Lucien Scherrer »Comptabilité Industrielle«, Paris 1954, 2. Auflage, ist sowohl für Studierende als für Praktiker bestimmt. Es werden außer rechnungstechnischen Fragen auch solche der Organisation angeschnitten, wie z. B. der Lagereinrichtung. Dieses Buch ist zweifellos das schulmäßigste von allen. An jedes Kapitel schließen sich Wiederholungsübungen an. Im Anhang bringt der Autor eine kurze kritische Darstellung bisher üblicher »traditioneller« Methoden auf dem Gebiet des industriellen Rechnungswesens.

Das zweibändige Werk von J. A. Martin, »Comptabilité Analytique d'Exploitation«, Paris 1952, wurde, als die erste Auflage im Jahr 1948 erschien, vom Ordre National des Experts comptables mit dem »Premier Prix du Concours de 1948« ausgezeichnet. Martin ist Dozent am Institut de Technique comptable du Conservatoire des Arts et Métiers und Mitglied des Conseil Supérieur de la Comptabilité. An der Ausarbeitung des Plan comptable 1947 war er, besonders was die Kostenrechnung (Klasse 9) betraf, wesentlich beteiligt²⁵³. Das Ziel seines Lehrbuches war es, unter ausgesprochen doktrinärer Form die Prinzipien und Theorien des industriellen Rechnungswesens darzustellen. Es erwies sich, wie der Autor im Vorwort der neuen Auflage schreibt, als notwendig, in dieser Neuauflage den Charakter der Darstellung dahingehend abzuändern, daß durch zusätzliche Erklärungen, besonders hinsichtlich der Anwendungsmöglichkeiten der Prinzipien, das Verständnis erleichtert und der praktische Wert des Lehrbuches erhöht würde. In der Verfolgung dieses Zieles wurde besonders auf die Erleichterung buchhalterischer Arbeiten durch entsprechende Tabellen, Außerachtlassung nicht unmittelbar wichtiger Konten usw. ein-

²⁵³ Vgl. Fourastié, a. a. O., S. 98.

gegangen. Trotzdem ist dieses Lehrbuch dasjenige mit dem wissenschaftlichsten Charakter. Es ist für den Gebrauch von Studenten und Praktikern gedacht.

Die Plankostenrechnung ist in fast allen der aufgeführten Lehrbücher enthalten. Die Werke, die nur die Plankostenrechnung behandeln, nehmen unter den allgemeinen Lehrbüchern des industriellen Rechnungswesens einen verhältnismäßig großen Platz ein, da die Franzosen im Hinblick auf eine möglichst unmittelbare Verbesserung ihrer Produktivität mit Hilfe rechnungstechnischer Methoden nach amerikanischem Beispiel auf die Plankostenrechnung große Hoffnungen setzen. Inwieweit diese Hoffnungen berechtigt sind, solange die Istkostenrechnung in Frankreich sich noch im gegenwärtigen Zustand befindet, mag dahingestellt bleiben. – Die wichtigsten Werke über Plankostenrechnung sind »Standards et Budgets d'Exploitation« von J. A. Martin, Paris 1953, und »Contrôle de Gestion par Méthode Budgétaire« von J. Parenteau, Paris 1955. Die Form der Darstellung entspricht derjenigen in den oben angeführten allgemeinen Lehrbüchern der gleichen Autoren.

Was nun, wenn man von der Art und Weise der Darstellung absieht, das theoretische Niveau der französischen Lehrbücher auf dem Gebiet des industriellen Rechnungswesens angeht, nämlich hinsichtlich der vertretenen Lehrmeinungen und Prinzipien, so halten diese einem Vergleich mit den in deutschen Lehrbüchern enthaltenen Lehrmeinungen und Prinzipien durchaus stand. In beiden Ländern bauen die Lehrbücher auf den Ergebnissen modernster Forschung auf. Gewisse Unterschiede gibt es, die durch die verschiedene Konzeption des französischen und des deutschen Kontenrahmens bedingt werden, die jedoch nicht die Prinzipien selbst der herrschenden Theorie berühren, weshalb hier nicht näher darauf eingegangen werden soll. Was die französischen Lehrbücher von den deutschen wirklich unterscheidet, liegt auf einer anderen Ebene. Es sind dies zwei Dinge:

Erstens ist die Art und Weise der Darstellung in den meisten Büchern nicht wissenschaftlich, sondern geschieht ganz und gar vom praktischen Standpunkt aus. Sie ist zugeschnitten auf den gegenwärtigen Stand der betriebswirtschaftlichen Ausbildung in Frankreich, die nicht hochschulmäßig organisiert ist und von Praktikern geleitet wird und, im Ganzen gesehen, sehr viel mehr auf die praktische Anwendung ausgerichtet ist als in Deutschland. Auch die Autoren der angeführten Lehrbücher sind fast ausnahmslos entweder reine Praktiker, nämlich Techniker (Charmont, Scherrer), Ingenieur und Expert comptable (Parenteau), Expert comptable und Com-

missionnaire des Sociétés beim Appellationsgericht (Petit) oder Praktiker und Dozent im Nebenberuf (Chardonnet, Brunet). Oft ist den Lehrbüchern eine Sammlung von Prüfungsfragen für die Abschlußdiplome der HEC und der höheren Handelsschulen angefügt. Dies wäre in einem deutschen Lehrbuch nicht denkbar. Andererseits ist die Aufgabe der französischen Theoretiker eine andere als die der deutschen insofern, als in Deutschland eine wissenschaftlich fundierte Theorie des industriellen Rechnungswesens schon lange vorhanden ist, auf der weiter aufgebaut werden kann, und die Voraussetzung zum Verständnis wissenschaftlicher Darstellungen durch die akademische Schulung der Betriebswirte gegeben ist, während das industrielle Rechnungswesen in Frankreich sich augenblicklich in einem Elementarstadium befindet und nach und nach ausgebaut werden muß. Martin sagt im Vorwort der Neuauflage seines Lehrbuches: »Man kann wirklich nicht im Ernst damit rechnen, daß alle Unternehmen... auf einmal die ganze Organisation und Einrichtung einer industriellen Buchhaltung, so wie die Doktrin sie definiert, realisieren können.« Die Aufgabe der französischen Theoretiker ist es also, von den in Frankreich vorhandenen Voraussetzungen auszugehen und eine neue Doktrin langsam aufzubauen. Vor allem die Festlegung einer einheitlichen Fachterminologie ist ihr erstes Anliegen. Der Plan comptable 1947 ist hierfür der Ausgangspunkt. Daß die meisten Autoren ganz bewußt auf eine wissenschaftliche, theoretische Art und Weise der Darstellung verzichtet haben und statt dessen darum bemüht waren, das industrielle Rechnungswesen vom Standpunkt seiner praktischen Anwendungen und so einfach und für Schüler und Laien so verständlich wie nur irgend möglich zu bringen, erklärt sich einesteils aus ihrem Wunsch, die Einführung des Plan comptable unmittelbar zu erleichtern und muß andernteils als Reaktion verstanden werden gegen die bisherige »verworrene« Literatur, deren Bestrebungen, durch die Entwicklung wissenschaftlicher Methoden dem Rechnungswesen einen wissenschaftlichen Charakter zu verleihen, das Gegenteil erreicht hatten. Auch hiervon wird noch die Rede sein (vgl. S. 118 f.).

Zusammenfassend kann man das allen Autoren gemeinsame Anliegen mit den Worten Chardonnets ausdrücken²⁵⁴: »Die Buchhalter, die die von der Reform (des industriellen Rechnungswesens) zuerst Betroffenen sind, würden sehr unrecht tun, wenn sie darüber verstimmt wären oder versuchten, sie als einen Schwall vergeblichen Wortgeklingels zu verwerfen. Mögen

²⁵⁴ a. a. O., Préface.

sie doch nicht zögern, die alte Routine aufzugeben, auf Grund derer sie so lange die Figur armer Verwandter in der Unternehmung abgegeben haben« (Chardonnet will damit sagen, daß sie nur mitleidig über die Achsel angesehen wurden), »mögen sie sich doch frei machen von jedem Minderwertigkeitskomplex und durch die Steigerung ihrer beruflichen Wertung endlich dem Rechnungswesen seinen richtigen Platz im Rahmen der Unternehmung sowie im Rahmen der Nation einräumen, einen Platz, der ihm erlaubt, am Aufbau einer organischen Volkswirtschaft mitzuarbeiten, indem es Regierung und Private in den Genuß exakter wirtschaftlicher Informationen bringt.« Dies beweist, daß auch die Autoren der Lehrbücher ihre vordringlichste Aufgabe darin sehen, die unmittelbaren Ziele des Plan comptable zu unterstützen, nämlich die Aufstellung von Statistiken als Grundlage für die französische Wirtschaftspolitik (vgl. S. 24). Sie betonen selbstverständlich auch die Rolle des industriellen Rechnungswesens als Grundlage für die unternehmungspolitischen Entscheidungen, doch ist die Aufgabe, den Unternehmer von der Bedeutung dieser Rolle für ihn selbst zu überzeugen, nicht wichtiger als die erstgenannte Aufgabe. Fourastié schreibt²⁵⁵: »Das moderne Rechnungswesen soll zunächst in klarer, einfacher und exakter Form alle nützlichen Resultate für die Unternehmung liefern. Weiterhin soll es alle Informationen liefern, die vielleicht für den Betrieb nicht von Bedeutung, die aber notwendig sind für die Ministerien und die Regierung, damit diese die Volkswirtschaft leiten kann oder zum mindesten die Gesetzgebung auf wirtschaftlichem, kommerziellem, finanziellem und steuerlichem Gebiet auf einer korrekten Grundlage vornehmen kann.« Die Ausrichtung der französischen Lehrbücher auf praktische Zwecke ist also auch unter dem Gesichtspunkt der gewünschten unmittelbaren Zielsetzung der neu aufzubauenden Doktrin zu verstehen.

Das Zweite, wodurch sich die französischen Lehrbücher von den deutschen wesentlich unterscheiden, ist die Frage ihrer Benützung. Der betriebswirtschaftliche Unterricht ist nicht darauf aufgebaut. In den Vorlesungen und Kursen der französischen Schulen und Institute, die das industrielle Rechnungswesen lehren, gilt der Grundsatz, daß das Wort des Professors das beste Buch sei. Die Dozenten legen ihren Vorlesungen natürlich den Plan comptable und die darauf aufbauenden Lehrbücher zugrunde, aber die Studenten, die an eine akademische Art des Unterrichts nicht gewohnt sind, benutzen für ihre Prüfungsvorbereitungen fast ausschließlich die

²⁵⁵ a. a. O., S. 88.

hektographierten Manuskripte ihrer Professoren. Den Absolventen der Handelshochschule und der Höheren Handelsschule in Paris sind, selbst wenn sie ihr Examen mit Glanz bestanden haben, die meisten der angeführten Werke nicht einmal dem Namen nach bekannt. Mehr Anwendung finden die Lehrbücher in der Praxis, wo sie in den Betrieben, die ihr Rechnungswesen nach den Grundsätzen des *Plan comptable* einrichten wollen oder müssen, eine Hilfe zu sein scheinen.

Diese Situation, in der sich die französischen Lehrbücher befinden, ist nun keineswegs die Schuld ihrer Autoren. Sowohl die rein praktische Darstellung des industriellen Rechnungswesens als auch die Tatsache, daß die französischen Werke von den jungen Studierenden nicht benutzt werden, sind dem augenblicklichen System des betriebswirtschaftlichen Unterrichts zuzuschreiben, das auf die Ausbildung von möglichst weitgehend spezialisierten Praktikern ausgerichtet ist im Gegensatz zur akademischen Ausbildung, die ihre vornehmste Aufgabe in der Vermittlung allgemeiner Bildung und der Entwicklung der Intelligenz sieht und hierfür die »reine Theorie« bevorzugt (vgl. Abschnitt e dieses Kapitels).

Die Frage, welche Bedeutung die französischen Lehrbücher in ihrer gegenwärtigen Form für die Entwicklung des industriellen Rechnungswesens in Frankreich haben, kann also nur in Verbindung mit der Frage, welche Bedeutung die gegenwärtige betriebswirtschaftliche Ausbildung für die Weiterentwicklung dieser Disziplin hat, beantwortet werden. Wenn die Betriebswirtschaftslehre in Frankreich, deren augenblicklicher Stand ein wirkliches Problem für die Vereinheitlichungsbestrebungen auf dem Gebiet des industriellen Rechnungswesens bedeutet, und zwar sowohl auf nationaler wie auf internationaler Ebene, auf ein Niveau gebracht werden soll, das demjenigen anderer Länder entspricht, dann ist dies nur mit Hilfe wissenschaftlicher Methoden möglich, und zwar um so mehr, als nur auf diese Art und Weise dem Rechnungswesen in Frankreich das Ansehen verschafft werden kann (vgl. S. 120), das es in den anderen Ländern schon lange genießt. Der Ausgangspunkt für eine solche Entwicklung kann aber nicht von den Lehrbüchern, sondern muß vom betriebswirtschaftlichen Ausbildungssystem her gesehen werden. Erst wenn die Ausbildung hochschulmäßig ist, hat es einen Sinn, daß die Darstellung der Lehrbücher nach wissenschaftlichen Prinzipien erfolgt.

Daß diese Anforderungen an die französischen Lehrbücher mit Leichtigkeit erfüllt werden könnte, beweist ihr hohes Niveau, wie überhaupt die Franzosen ganz ausgezeichnete Theoretiker sind, auch auf dem Gebiet des

Rechnungswesens, wovon sie bereits des öfteren Zeugnis abgelegt haben (vgl. S. 14 f.). Auch in sprachlicher Hinsicht sind die gegenwärtigen Lehrbücher hervorragend. Die Eleganz des Ausdrucks ist auf das Glücklichsste vereinigt mit äußerster Präzision und Logik, so daß die Lektüre wirklich ein Genuß ist, während in den deutschen Lehrbüchern, gerade auf betriebswirtschaftlichem Gebiet, die Vereinigung von theoretischem Können und schriftstellerischer Gewandtheit nur selten anzutreffen ist, was die Lektüre als solche erschwert. Alles in allem sind weder die Ursachen für den augenblicklichen Stand der französischen Betriebswirtschaftslehre noch die Gründe für die Hindernisse, die sich ihrer Weiterentwicklung entgegenstellen, etwa in einer mangelhaft ausgebauten Theorie zu suchen. Der Fehler liegt im betriebswirtschaftlichen Ausbildungssystem, so wie es heute in Frankreich ist, und eine Verbesserung der Betriebswirtschaftslehre in Frankreich kann nicht anders als durch die Verbesserung dieses Systems erreicht werden. In den folgenden Abschnitten soll von der Möglichkeit einer Reform der wirtschaftswissenschaftlichen Ausbildung die Rede sein.

c) Die Notwendigkeit einer Reform des wirtschaftswissenschaftlichen Ausbildungswesens in Frankreich im Hinblick auf die nationale und internationale Vereinheitlichung des industriellen Rechnungswesens

In Frankreich hat der schon immer vorhandene Gegensatz zwischen den als Wissenschaft anerkannten Universitätsdisziplinen einerseits und den auf das Praktische ausgerichteten und von Praktikern gelehrtten »Verwaltungstechniken« andererseits die für die Entwicklung der Betriebswirtschaftslehre so bedauerliche Folge gehabt, daß ein fruchtbares Zusammenwirken von Volkswirtschaftslehre, Rechtswissenschaft und Betriebswirtschaftslehre in Frankreich nie möglich war. Die Akademiker verstanden nichts vom Rechnungswesen, und die Kostenfachleute besaßen in wirtschaftlicher und juristischer Hinsicht nur die Erfahrungen ihrer Berufstätigkeit²⁵⁶. Auf diese Situation hatte schon Irson in seinem 1678 abgefaßten »Epître à Monseigneur Colbert« hingewiesen: »Von allen Autoren, die die Konten behandelt haben, sprachen die einen in bezug auf den juristischen Aspekt, um zu wissen, was richtig ist, die andern haben von der Art und Weise geschrieben, in der die Konten aufgestellt und geführt werden sollen. Sowohl die einen als auch die andern wären erfolgreicher gewesen, wenn ihre Kenntnisse vereinigt gewesen wären, d. h. wenn die Doktoren besser die

²⁵⁶ Brunet, a. a. O., S. 319.

Tatsachen und die Praktiker besser das Recht gekannt hätten²⁵⁷.« Für den Juristen bedeutete das Rechnungswesen ein ausgezeichnetes Beweismittel, aber er konnte nur mit Hilfe eines Fachmanns auf rechnungstechnischem Gebiet Gebrauch davon machen. Eine Bilanz direkt zu interpretieren, war ihm nicht möglich. In seiner 1906 erschienenen Doktorarbeit schrieb Faragi: »In der Welt der Doktrin herrscht hinsichtlich der Doppelten Buchhaltung eine gewisse Verachtung, ein gewisses Unverständnis²⁵⁸.« Diese Gegebenheiten sind aber, wie das heutige wirtschaftswissenschaftliche Ausbildungssystem zeigt, noch die gleichen wie früher, was für die Bedeutung und wissenschaftliche Weiterentwicklung des industriellen Rechnungswesens um so nachteiliger ist, als viele junge Unternehmensleiter, die eine akademische Ausbildung genießen wollen, die juristische oder die juristisch-volkswirtschaftliche wählen und auf diese Art nicht nur einer betriebswirtschaftlichen Schulung völlig entbehren, sondern zudem noch ihrer Buchhaltung als einer simplen Ordnungsmethode, wenn nicht »eine gewisse Verachtung«, so doch zumindest eine völlige Indifferenz entgegenbringen. Die Notwendigkeit einer Reform auf dem Gebiet des wirtschaftswissenschaftlichen und ganz besonders des betriebswirtschaftlichen Ausbildungswesens ist daher in Frankreich voll erkannt worden. Die Ziele, die durch den Plan comptable angestrebt werden, können ohne eine solche Reform nicht erreicht werden. Dies geht deutlich hervor aus dem Bericht der Sektion »Enseignement comptable« des »Congrès International de Comptabilité«, der 1950 in Paris stattfand und in dem die Notwendigkeit, daß das industrielle Rechnungswesen Gegenstand der akademischen Ausbildung werden muß, unter besonderem Hinweis auf seine Eigenschaft als »Hilfswissenschaft der Wirtschaftspolitik« hervorgehoben wird. Der Empirismus, die Ausbildung des Praktikers und der Selbstunterricht genügen nicht mehr, wenn das Rechnungswesen seine neue Aufgabe, nämlich als Grundlage der wirtschaftspolitischen Entscheidungen zu dienen, erfüllen soll²⁵⁹. Andererseits war die Ausarbeitung eines Kontenrahmens notwendig, um der Doktrin auf dem Gebiet des Rechnungswesens endlich eine einheitliche Grundlage zu geben. Fourastié²⁶⁰ schreibt: »Das Problem der Ausbildung ist tatsächlich das wichtigste. Ohne Kontenrahmen verirrt es sich in den Geheimnissen vielfacher Theorien, die ehrgeizig, einseitig und oft absurd

²⁵⁷ Zitiert bei Bouchon, a. a. O., S. 38.

²⁵⁸ Faragi, Victor, »De la Conception économique opposée à la Conception juridique des Bilans des Sociétés par Actions«, Pariser These 1906, S. 7.

²⁵⁹ Cahiers du Congrès International de Comptabilité, Paris 1950, 10e Section, S. 11.

²⁶⁰ a. a. O., S. 118.

sind. Umgekehrt bliebe jeder Plan comptable, wenn er nicht in die Lehrprogramme eingeht, eine »lettre morte«. Man muß daher hoffen, daß die »révolution comptable« von einer »révolution« des Ausbildungswesens auf rechnungstechnischem Gebiet begleitet wird.«

Die Schaffung eigener wirtschafts- und sozialwissenschaftlicher Fakultäten wird in Frankreich von vielen Seiten gefordert, weil man erkannt hat, daß dies die beste, wenn nicht die einzige Möglichkeit ist, um das industrielle Rechnungswesen endlich von den vielerlei Vorurteilen zu befreien, die die Ursachen des Mißkredits sind, in dem es jahrhundertlang stand und auch heute noch steht und die verhindern, daß es in Frankreich die Rolle spielt, die ihm in allen anderen Ländern die Erfordernisse der modernen Wirtschaft zuweisen. Auch vom Standpunkt der Produktivitätserhöhung mittels betriebswirtschaftlicher Erkenntnisse wird die Einbeziehung einer systematischen Betriebswirtschaftslehre in den akademischen Unterricht gefordert. Marcel Stramm klagt: »Investitionen, Modernisierung der Anlagen und methodisches Vorgehen sind notwendig. Wir haben Ingenieure, aber keine Betriebswirte. Wir haben nur Nationalökonomien mit juristischer Ausbildung²⁶¹.«

Für die internationale Vereinheitlichung des Rechnungswesens bedeutet der gegenwärtige Entwicklungsstand der französischen Betriebswirtschaftslehre ein sehr ernsthaftes Problem. Die Aussichten auf das Gelingen einer solchen Vereinheitlichung steigen und fallen mit der Möglichkeit, ob es gelingt, eine Reform der wirtschaftswissenschaftlichen Ausbildung in Frankreich zu realisieren, wodurch die Grundlage für die Entwicklung einer wissenschaftlichen und systematischen Betriebswirtschaftslehre geschaffen würde und damit ein verschiedenen Nationen gemeinsamer Ausgangspunkt für den Aufbau der Vereinheitlichungsprogramme. Ohne die Überwindung der psychologischen Widerstände, die, wie in den vorhergehenden Kapiteln dargestellt wurde, nicht nur die Ausbreitung der Vereinheitlichung des Rechnungswesens auf nationaler Ebene in Frankreich entscheidend hemmen, sondern, als gegen die Idee einer Vereinheitlichung als solche gerichtet, auch seiner supranationalen Vereinheitlichung im Wege stehen, kann dieses Ziel nicht erreicht werden. Es hängt alles davon ab, ob auch der französische Unternehmensleiter, wie seine Kollegen in anderen Ländern, die moderne Rolle des industriellen Rechnungswesens begreifen lernt. Einen besseren Weg als den der betriebswirtschaftlichen Ausbildung auf hochschulmäßigem Niveau gibt es dafür nicht.

²⁶¹ »Pragmatisme ou Méthodologie«, Le Tableau fiscal et Juridique, Febr. 1953, S. 53.

d) Die ersten Versuche einer Reform und die Schwierigkeiten, auf die sie stoßen

Diese auch von französischer Seite so sehr gewünschte Reform der wirtschaftswissenschaftlichen Ausbildung scheint aber in Frankreich auf große Schwierigkeiten zu stoßen. Stramm spricht von einem »harten Kampf«, der zu führen sei, um zu diesem Ziel zu gelangen, auch von einem »langwierigen« Kampf. »Denn«, meint er, »obwohl sich die französische Wirtschaft in einer angespannten Situation befindet und die Aussichten auf eine Änderung schlecht sind, ist eine Neuorientierung unserer Hochschulen auf wirtschaftswissenschaftlichem Gebiet für lange Zeit nicht abzusehen²⁶².«

Diese pessimistische Ansicht scheint bestätigt zu werden durch die bisher unternommenen Versuche einer Einbeziehung betriebswirtschaftlicher Fächer in die Universitätsprogramme. Ein erster Versuch bestand in der Schaffung von Spezialinstituten als Annex der juristischen Fakultäten mehrerer französischer Universitäten. Die Vorlesungen an diesen »Institut des Sciences Juridiques et Financières« werden von Professoren der juristischen Fakultät und von Praktikern und Fachleuten gehalten. Um eine eigentliche wissenschaftliche Betriebswirtschaftslehre handelt es sich also nicht. – Durch die Bemühungen des Conseil Supérieur de la Comptabilité sieht das neue Programm des Referendarexamens für die Studenten der Studienrichtung: Economie politique eine einsemestrige Vorlesung über »Unternehmensführung und industrielles Rechnungswesen« vor. Diese Bestimmung tritt im Universitätsjahr 1955/56 in Kraft. Es handelt sich jedoch um eine wirklich »schüchterne«²⁶³ Reform, da das Belegen dieser Vorlesung nur fakultativ ist. Erst wenn dieser erste Versuch zeigt, daß die Studenten sich für die Fragen des industriellen Rechnungswesens interessieren, besteht die Aussicht, daß betriebswirtschaftliche Vorlesungen obligatorisch werden.

Der Conseil Supérieur de la Comptabilité hat auch noch von einer anderen Seite aus versucht, »eine bessere Bindung zwischen Betriebswirtschaft und Volkswirtschaft zu erreichen«²⁶⁴, und zwar durch die Ausarbeitung wirtschaftlicher Unterrichtsprogramme für die Grundschulen. Dadurch sollte schon bei den Kindern »das Verständnis für die grundlegenden wirtschaftlichen Tatbestände« entwickelt werden und besonders das Verständnis für

²⁶² Stramm, a. a. O., S. 53.

²⁶³ Bouchon, a. a. O., S. 40.

²⁶⁴ Lauzel, Pierre, »Contribution à la Connaissance Economique«, Bénéfices, Juni 1953, S. 175.

den ziffernmäßigen Ausdruck dieser Tatbestände in Gestalt der Statistik und des Rechnungswesens. Eine Reihe von Themen und Übungen wurde als Beispiel für eine in den Grundschulen und höheren Schulen anzuwendende pädagogische Methode von einem Arbeitsausschuß zusammengestellt und 1951 veröffentlicht. Diese Idee des Conseil Supérieur wurde unterstützt durch eine Rundfunksendung im September 1952, in der der Unterrichtsminister André Marie von seiner Absicht sprach, verschiedene Maßnahmen ergreifen zu wollen, um die Begriffe der Produktivität auf den verschiedenen Stufen der Grundschulausbildung einzuführen. Für die oberen Klassen der höheren Schulen plante der Minister Vorträge und Exkursionen in die Industrie.

Diese Vorhaben stießen auf sehr heftige Kritik, die, obwohl der gute Wille in den Ideen des Conseil Supérieur anerkannt werden muß, nicht ganz unberechtigt zu sein scheint. Marcel Stramm²⁶⁵ zitiert folgenden Passus aus einem Artikel von Pierre Audiat, der am 5. Dezember 1952 im »Figaro« erschienen war: »Man hat also die Absicht, die Elemente einer nichtexistenten Wissenschaft lehren zu wollen, und zwar indem man Studienräte damit beauftragt, die a priori keinerlei Sachkenntnis von dem größten Teil dieses sog. »Wirtschaftsprogrammes« besitzen. Man kann ihnen das nicht übelnehmen, wenn man bedenkt, daß es in unseren Fakultäten keinen Dozenten für Wirtschafts- und Sozialwissenschaft gibt und nur einen einzigen Professor für Wirtschaftsgeschichte. Die Universitätsprofessoren bilden aber die Lehrer der Gymnasien aus. Wieder einmal spannt man den Wagen vor die Ochsen...«

Wenn man die Frage stellt, worauf die Schwierigkeiten zurückzuführen sind, die sich der als dringend notwendig erkannten Einführung der Betriebswirtschaftslehre in den akademischen Unterricht entgegenstellen, so stößt man zunächst auf Gründe rein technischer Art, nämlich auf den Widerstand derjenigen Leute, die augenblicklich in den zerstreuten Schulen und Instituten betriebswirtschaftliche Fächer unterrichten und die die Konkurrenz der Universitätsinstitute fürchten. Allais schreibt dazu²⁶⁶: »Diese Tendenz ist allgemein. Jeder, sei er nun Wirtschaftler, Soziologe, Historiker oder Ökonometriker, zieht es mehr oder weniger vor, im Schutze seines kleinen Monopols zu bleiben, anstatt das Risiko einzugehen, in die Arena der Konkurrenz hinabzusteigen.« Zwar wird auch in diesen Kreisen die Notwendigkeit einer Reform keineswegs verkannt, doch wünscht jeder

²⁶⁵ a. a. O., S. 53.

²⁶⁶ a. a. O., S. 215.

sie unter dem Aspekt einer einfachen Ausdehnung seines eigenen Tätigkeitsbereiches zu sehen.

Diese Haltung einer wohl nicht geringen Anzahl maßgeblicher Leute bedeutet für die Einrichtung betriebswirtschaftlicher Lehrstühle an den Universitäten zweifellos ein nicht zu unterschätzendes Hindernis. Trotzdem bleibt die Frage offen, ob dies wirklich die einzigen Gründe für die Schwierigkeiten sind, auf die die Reformversuche stoßen, oder ob es noch andere Ursachen gibt, die vielleicht identisch sind mit denjenigen Ursachen, die bisher das Entstehen einer wissenschaftlichen Betriebswirtschaftslehre in Frankreich verhindert haben.

Die Lehre von der Unternehmensführung und ganz besonders das industrielle Rechnungswesen als ihr wesentlicher Bestandteil galten in Frankreich von jeher als eine »Hilfsdisziplin, eine Technik, eine Intellektualtechnik im Gegensatz zu einer Wissenschaft«²⁶⁷, so daß man keinen Anlaß sah, diese Techniken und Kunstlehren in den akademischen Unterricht einzubeziehen. Dies hätte der Idee und der Tradition der französischen Universität widersprochen. Der der französischen Betriebswirtschaftslehre von Pierre Audiat²⁶⁸ gemachte Vorwurf einer »nichtexistenten Wissenschaft« oder, anders ausgedrückt, die Tatsache, daß der Betriebswirtschaftslehre in Frankreich von jeher ein wissenschaftlicher Charakter aberkannt worden war, ist also der Grund, warum sich die französische Betriebswirtschaftslehre nicht wie in anderen Ländern entwickeln konnte und daher heute sehr rückständig ist und zweifellos zugleich der tiefere Grund vieler Widerstände, auf die die Einführung der Betriebswirtschaftslehre in die Lehrpläne der Universitäten heute stößt.

Im folgenden Abschnitt soll untersucht werden, weshalb es gerade in Frankreich so besonders schwierig ist, die Betriebswirtschaftslehre und damit auch die Lehre vom industriellen Rechnungswesen auf wissenschaftliche Ebene zu erheben.

²⁶⁷ Aufermann, a. a. O., S. 182.

²⁶⁸ Vgl. S. 112.

e) *Der nichtwissenschaftliche Charakter der betriebswirtschaftlichen Disziplinen in Frankreich als Problem einer Reform der wirtschaftswissenschaftlichen Ausbildung*

aa) *Die französische Auffassung der Wissenschaft, dargestellt am Beispiel der Volkswirtschaftslehre in Frankreich*

Die Versuche, den wirtschaftswissenschaftlichen Disziplinen in Frankreich das Ansehen zu verschaffen, das sie in anderen Ländern genießen, beziehen sich erst in allerjüngster Zeit auch auf die Betriebswirtschaftslehre. Vorher bezogen sich diese Versuche fast nur auf die Volkswirtschaftslehre²⁶⁹, deren Einbürgerung auf den französischen Universitäten bis heute erst sehr unvollständig erreicht wurde und die mehr oder weniger als Anhang der juristischen Ausbildung betrachtet wird. Henri Guitton zitiert in seinem »L'Objet de l'Economie Politique« folgenden Passus von Jean Marchal²⁷⁰: »Zwischen der Wirtschaftswissenschaft und der öffentlichen Meinung besteht eine ausgesprochene Kluft. Die Öffentlichkeit glaubt an den Ingenieur. Sie glaubt etwas weniger, aber doch immerhin, an den Arzt. Sie glaubt aber, besonders in Frankreich, kaum an den Wirtschaftswissenschaftler.« Guitton fährt fort: »Man glaubt an den Ingenieur, denn er baut. Man glaubt an den Arzt, weil er heilt. Man glaubt nicht an den Wirtschaftler oder noch nicht . . ., weil seine Wissenschaft nicht dazu dient, das Milieu zu verbessern, in dem ein jeder sich befindet. Das, was in den Augen der heutigen Theoretiker ihre Größe ausmacht, nämlich die Entfernung von der Aktion . . ., bedeutet in den Augen der Nichteingeweihten die Schwäche ihrer Disziplin.«

Man macht der Wirtschaftswissenschaft in Frankreich also den Vorwurf, sie werde zu theoretisch betrieben, und ist der Meinung, eine stärkere Ausrichtung auf die Praxis sei ihrem Erkenntnisgegenstand besser angepaßt. Man verweist auf die Klassiker: Ricardo leitete eine Bank, der Pfarrer Malthus schrieb, um das Elend seiner Epoche zu erleichtern. Auch Keynes stand mitten in der britischen Politik. Diese Wissenschaftler waren Männer des Handelns. Andererseits ist man der Meinung, gerade die Lehre von der Wirtschaft sei mehr eine Kunst als eine Wissenschaft, da das Irrationale auf wirtschaftlichem Gebiet nicht eliminiert werden kann. Man könnte oft eher von einem »flair« sprechen als von einer wirklichen Rechnung. Man schätzt die Zukunft ab, aber man kann sie nicht feststellen.

²⁶⁹ Aufermann, a. a. O., S. 182.

²⁷⁰ a. a. O., S. 81.

»Neben dem Teil, der den Berechnungen zukommt, gibt es auch den, der von der Intuition herrührt. Gewiß, die Inspiration, die darauf abzielt, Berechnungen auszuführen, ist die letzten Endes nicht poetischer Art. Trotzdem handelt es sich um eine Schöpfung, deren logische Theorie schwierig aufzustellen wäre²⁷¹.«

Man hält es daher nicht für richtig, daß, unter dem Vorwand der Wissenschaft, wirtschaftliche Erkenntnisse allein auf den rationalen Aspekt des menschlichen Verhaltens zurückgeführt werden sollen. Guitton spricht vom Homo oeconomicus als von einer »Karikatur«²⁷², die, wenn auch von Nutzen, so doch nichts anderes als eine rationale Annäherung an die Struktur der Wirklichkeit sei, die sie imitiert. Es gäbe sehr wesentliche Tendenzen, die die »geometrische Silhouette« nicht reproduzieren könne, da sie nicht auf Mechanismen und die reine Gegenüberstellung von Ziffern zurückführbar seien.

Dazu kommt die Tatsache, daß es keine absolute ökonomische Quantität gibt. Sie ist immer nur bestimmbar in Beziehung zu etwas anderem, so wie der Begriff des Wertes nicht an sich existiert wie der der Länge oder des Gewichtes oder jeder anderen physikalischen Größe. »Die Wahrheit des Augenblicks ist nicht mehr die Wahrheit des folgenden Augenblicks, weil die Beziehungen, ohne die es kein ökonomisches Werten gäbe, sich geändert haben²⁷³.«

Sowohl das irrationale Element, das ihr innewohnt, als der Relativismus aller ökonomischen Phänomene unterscheiden die Wirtschaftswissenschaft von anderen Wissenschaften, für die das Erkenntnisobjekt sowohl rein vom Rationalen her bestimmbar ist als auch eine unabhängige Existenz hat. Diese besondere Situation, in der sich die Wirtschaftswissenschaft befindet, hat aber in keinem anderen Land wie in Frankreich die Folge, daß ihr Platz auf der Universität umstritten ist. Dies hängt mit der französischen Auffassung der Wissenschaft zusammen, die weitgehend noch heute die Auffassung der hellenischen Klassiker ist.

Die Griechen zeigten sich an der praktischen Anwendung ihrer Wissenschaft desinteressiert, ja, sie »betrachteten alle konkreten Probleme mit Verachtung«²⁷⁴ und richteten vielmehr ihre Forschungen auf die abstrakte und uneigennütige Spekulation. Die reine Mathematik erschien ihnen da-

²⁷¹ Guitton, a. a. O., S. 55.

²⁷² a. a. O., S. 61.

²⁷³ Guitton, a. a. O., S. 64.

²⁷⁴ Taton, René, »Histoire du Calcul«, Presses Universitaires de France, Paris, 1948, S. 13.

her als Wissenschaft »par excellence«. Die Beschränkung der wahrhaften Wissenschaft auf mathematisierende Wissenschaften war ein Grundgedanke der Lehre des französischen Philosophen und Mathematikers Descartes und blieb über Spinoza, Leibniz, Wolff bis einschließlich Kant²⁷⁵ die philosophische Grundproblematik. Für Aristoteles war die Wissenschaft ohne direktes Ziel viel mehr Wissenschaft, als eine solche, deren eigentliche Bedeutung in ihrer praktischen Anwendung besteht. Genau die gleiche Haltung nehmen die französischen Wirtschaftswissenschaftler ein, wenn sie sich wie Pirou²⁷⁶ auf den Standpunkt stellen, daß Handeln sich irren bedeutet, um erkennen zu können, daß man nicht handeln soll. Das Wahre ist also der Feind des Nützlichen. Der gleichen Ansicht ist Ansiaux. Er glaubt zwar, daß die »Economie politique« eine wirkliche Wissenschaft sein kann, ebenso wie die Geologie, die Astronomie, die Meteorologie²⁷⁷, aber er sagt²⁷⁸: »Wenn man will, daß die Wissenschaft eine wirkliche Wissenschaft sein soll, muß man sie so aufbauen, als ob sie keinem Zwecke dienen sollte.« Diese Auffassung der Wissenschaft als einer »science pour la science« äußert sich nun tatsächlich in der Art und Weise, wie die Wirtschaftswissenschaft an den französischen Universitäten gelehrt wird. Der ökonomische Unterricht zeichnet sich durch einen äußerst theoretischen Charakter aus²⁷⁹ sowie durch »das Fehlen von Verbindungen zwischen Wirtschaftlern und den für die Wirtschaft Verantwortlichen, zwischen Theoretikern und Praktikern (und zwar) sowohl auf dem Gebiet des Unterrichts als auf dem der Forschung²⁷⁹« – was beweist, daß die französische Economie politique, um nicht als eine nur auf das Praktische ausgerichtete Technik angesehen zu werden, was natürlich Forschung und Weiterentwicklung lähmen würde, dem entgegengesetzten Extrem verfallen ist, so daß »die Entfernung der heutigen Theoretiker von der Aktion« wohl nicht ganz zu Unrecht als »Schwäche ihrer Disziplin«²⁸⁰ bezeichnet werden kann.

bb) Französische Psychologie und Mentalität als Ursachen für die Idee der Wissenschaft und der Universität in Frankreich

Die Frage, warum die Franzosen den Ideen Platons und Aristoteles mit sehr viel mehr Konsequenz als andere Länder treu geblieben sind, scheint nun nicht anders beantwortet werden zu können als wiederum durch das

²⁷⁵ Vgl. Jaspers, Karl, »Die Idee der Universität«, Berlin 1946, S. 36.

²⁷⁶ Zitiert bei Guitton, a. a. O., S. 82.

²⁷⁷ Ansiaux, Raymond, »Traité d'Economie politique«, Paris 1926/27, S. 19.

²⁷⁸ Ansiaux, a. a. O., S. 26.

²⁷⁹ Brunet, a. a. O., S. V.

²⁸⁰ Vgl. S. 114.

Argument, daß die Liebe des Franzosen zum Festhalten am Althergebrachten auch diesmal wieder²⁸¹ vortrefflich unterstützt wurde durch die Übereinstimmung der klassischen Wissenschaftsideale mit der französischen Veranlagung. Die französische Art zu denken, ist abstrakt, analytisch und präzise. »Die Präzision ist eine der typischen Qualitäten der französischen Denkweise«, sagt Madariaga²⁸² in seinem in Frankreich sehr berühmten Buch, in dem er eine vergleichende Analyse der englischen, spanischen und französischen Psychologie anstellt, »und das Bedürfnis nach Präzision ist kein weniger typischer Zug seines Wesens. Das eine wie das andere kann mehr oder weniger ausgeprägt auch bei anderen Völkern beobachtet werden, aber nirgends drängen sich (diese Eigenschaften) als Charakteristika auf, was wieder einmal beweist, daß der Franzose als Intellektueller par excellence betrachtet werden muß.« Und an anderer Stelle sagt Madariaga²⁸³: »So führt uns dieses Merkmal der französischen Intelligenz wie von selbst zu einem Vergleich mit der reinen Mathematik. Die französische Art, die Dinge zu sehen, ist durchaus exakt und wissenschaftlich.« Diese Ansicht scheint bestätigt zu werden durch die große Rolle, die die Mathematik im französischen Hochschulunterricht spielt, als das am besten geeignete Vorbild wissenschaftlichen Denkens (Descartes!) und damit als die am besten geeignete Disziplin für die Verwirklichung der Idee der französischen Universität.

Die Universität in Frankreich hat, viel ausgeprägter noch als die Universität anderer Länder, das Bestreben, logisches Denken und Intelligenz des einzelnen zu entwickeln und seine Allgemeinbildung zu fördern. Sie sieht ihre erste Aufgabe darin, die intellektuelle Grundlage für eine Spezialisierung zu schaffen, die erst nach Abschluß des Studiums in der Praxis erfolgt und nicht a priori bestimmt war.

Die Grundlage der Mathematik für die Erreichung dieses Zieles bedeutet wieder eine genaue Anpassung an die Ideale Platons, der überzeugt war, daß die exakten Wissenschaften einen erzieherischen Einfluß auf die Intelligenz ausüben²⁸⁴ und entspricht gleichzeitig den Neigungen des Franzosen, für den »die reine Theorie in ihrer Abstraktion selbst von unvergleichlicher Schönheit²⁸⁵ ist.

²⁸¹ Vgl. das Kapitel »Wirtschaftsgesinnung«.

²⁸² Madariaga, Salvador de, »Anglais, Français, Espagnols«, Paris 1952, S. 80.

²⁸³ a. a. O., S. 83.

²⁸⁴ Taton, a. a. O., S. 14.

²⁸⁵ Taton, a. a. O., S. 34.

Die französische Auffassung der Wissenschaft und der Universität ist also begründet in der traditionellen Fortsetzung der wissenschaftlichen Linie, die die hellenischen Denker vorgezeichnet hatten, ebenso wie die Franzosen lange Zeit hindurch den von der Klassik entwickelten und von der Scholastik wieder aufgegriffenen antichrematistischen Geist bewahrt hatten²⁸⁶. Die tieferen Ursachen für dieses zähe Festhalten an den alten Idealen können nur aus der französischen Mentalität und Psychologie heraus erklärt werden.

cc) Die Bedeutung der französischen Ideale hinsichtlich Wissenschaft und Universität für die Betriebswirtschaftslehre in Frankreich und für eine Reform der wirtschaftswissenschaftlichen Ausbildung

Für die Betriebswirtschaftslehre bedeutet nun die französische Auffassung der Wissenschaft, daß sie von Anbeginn ihres Entstehens in einen fatalen Zwiespalt hineingeriet, von dem sie sich bis heute nicht freimachen konnte und der große Schuld an ihrer mangelhaften Weiterentwicklung trägt. Dieser Zwiespalt besteht darin, daß einerseits durch die Ausrichtung der Betriebswirtschaftslehre auf einen ganz bestimmten Zweck, die ja viel ausgeprägter noch ist als die Objektbezogenheit ihrer Schwesterdisziplin, der Volkswirtschaftslehre, ex definitione ihr unwissenschaftlicher Charakter eindeutig festgelegt war. Dieser unwissenschaftliche Charakter der Betriebswirtschaftslehre schien noch bestätigt zu werden dadurch, daß es sich beim Rechnungswesen, das ja die Grundlage für ihre Entwicklung bildet und innerhalb aller betriebswirtschaftlicher Disziplinen eine dominierende Stellung einnimmt, um eine bloße »Rechenkunst« handelt, die schon Platon, da objektbezogen, als inferiore Technik ansah, die, im Gegensatz zur Mathematik, mit einer wirklichen Wissenschaft nichts zu tun hat²⁸⁷. Man war daher in Frankreich überzeugt, daß das industrielle Rechnungswesen als ein »einfaches Nebeneinander von Methoden nicht beanspruchen kann, zu wissenschaftlichem Rang aufzusteigen«²⁸⁸.

Als Reaktion gegen diese Haltung, die selbstverständlich für jegliche intellektuelle Entwicklung des Rechnungswesens das Todesurteil bedeutet, wurden nun sowohl von Theoretikern als auch von Praktikern zahlreiche Versuche unternommen, die demonstrieren sollten, daß das Rechnungswesen alle Kennzeichen einer Wissenschaft aufweist²⁸⁹; es entstand dadurch

²⁸⁶ Vgl. Kap. D.

²⁸⁷ Taton, a. a. O., S. 14.

²⁸⁸ Quesnot, a. a. O., S. 257.

²⁸⁹ Bouchon, a. a. O., S. 33 und S. 38.

eine Literatur auf dem Gebiet des Rechnungswesens, die sich durch große Mannigfaltigkeit der Ideen auszeichnet und nach Meinung Fourastiés sehr geeignet war, die »besten Willen zu entmutigen«²⁹⁰. Fourastié schreibt dazu: »Bis in die allerletzten Jahre hinein waren unzählige Lehrbücher auf dem Gebiet des Rechnungswesens gekennzeichnet durch die lehrmeisterliche Anmaßung, eine regelrechte Wissenschaft (une Science avec un grand S) lehren oder sogar entdecken zu wollen: durch sogenannte Demonstrationen, die nur Bestätigungen waren; durch sogenannte Gesetze, die nur plumpe Willkür und oft unverständliche Regeln waren; durch sogenannte Definitionen, die Tautologien waren... Die geistige Lenksamkeit eines Volksschülers oder die dringende Notwendigkeit, einen Beruf zu erlernen, waren also notwendig, um sich mit einem solchen Durcheinander von schwerfälliger Praxis und transzendenter Theorie, von wirklicher Unverständlichkeit und falscher Philosophie zu beschäftigen. Ein ehrbarer Mann konnte sich nur im Hinblick auf die Psychologie dafür interessieren als für eines der merkwürdigsten Produkte des menschlichen Gehirns.«

Noch im Jahr 1949 schrieb Calien²⁹¹: »Die zeitgenössische Doktrin des industriellen Rechnungswesens in Frankreich ist schwerfällig, abstrakt und ist mehr den Köpfen einiger Doktrinäre entsprungen, als daß sie auf dem gesunden Menschenverstand oder auf elementaren ökonomischen Tatsachen aufgebaut wäre... Dieser Doktrin kommt keine Unterstützung wirklicher Praktiker zugute und sie ist in der Tat monopolisiert durch einen beschränkten Kreis von Fachleuten und Theoretikern, die zweifellos sehr eminent sind, die aber nicht die finanzielle Verantwortung einer Unternehmung tragen..., die auch die »science comptable« als eine Wissenschaft für sich betrachten, obwohl sie doch nur ein Mittel, ein Werkzeug ist für die Direktion...«

Es konnte also nicht ausbleiben, daß die kunterbunte Darstellung rechnungstechnischer Methoden, durch die man den Teufel mit Beelzebub auszutreiben hoffte, gerade das Gegenteil dessen erreichte, was zu erreichen sie sich vorgenommen hatte, nämlich die Aufstellung einer wissenschaftlich fundierten Doktrin auf dem Gebiet des industriellen Rechnungswesens und damit die Hebung der Disziplin auf wissenschaftliches Niveau. Aus den tausenderlei Methoden entsprangen tausend und mehr mögliche Lösungen, so daß der Vorwurf, es könne »kein Verfahren Anspruch auf

²⁹⁰ a. a. O., S. 7 f.

²⁹¹ Calien, »Le Plan comptable, est-il rationnel?«, La Comptabilité et les Affaires, Juli-August 1949, S. 211.

Exaktheit erheben, ohne diejenigen auszunehmen, die sich bescheiden »wissenschaftlich« und »rationell« nennen²⁹², nicht von der Hand zu weisen ist. So hat »die übertriebene Präsentation der rechnungstechnischen Methoden als esoterische Wissenschaft«, weit davon entfernt, ihr Ziel zu erreichen, »erneut die Kluft (zwischen Akademikern und Praktikern) vertieft, und zwar so sehr, daß sich die (geistige) Trennung zwischen dem Fachmann, dessen Gesichtskreis von den praktischen rechnungstechnischen Verfahren begrenzt wird... und zwischen dem Wirtschaftswissenschaftler, der durch eine Universität intellektuell geschult ist und die Methoden des Rechnungswesens nicht kennt..., vollendet hat«²⁹³.

Auf diese Art und Weise war es also nicht möglich, das Rechnungswesen zu einer Wissenschaft zu machen. Selbstverständlich hing dies auch mit dem intellektuellen Mißkredit zusammen, in dem es aus anderen Gründen, von denen in den vorhergehenden Kapiteln die Rede war, stand. Aber das Fehlen eines wissenschaftlichen Charakters, der ihm ein für allemal ab-erkannt worden war, bedeutet in den Augen der Franzosen vielleicht das größte Hindernis, das seiner Entwicklung im Weg steht.

In Frankreich existiert nämlich als ganz besonderes Kennzeichen, das es von anderen Ländern unterscheidet, eine ganz bestimmte intellektuelle Gesellschaftsordnung, der die dem Franzosen eigene Art, Dinge zu beurteilen, zugrunde liegt und die französische Geisteshaltung auf das beste interpretiert. »Der Intellektualismus in Frankreich ist allgemein«, meint Madariaga. »Der Geschmack für die Sachen des Geistes residiert ganz besonders und bewußt in der Bourgeoisie, der stärksten und am typischsten französischen Klasse der Nation²⁹⁴.« Daher ist, im Gegensatz zu den Ländern, in denen der kapitalistische Geist Triumphe gefeiert hat und deren gesellschaftliche Hierarchie unter dem Aspekt des wirtschaftlichen Erfolges verstanden werden kann (vgl. als typischstes Beispiel USA), die wirkliche Basis dieser Hierarchie in Frankreich, dessen Einstellung zum Kapitalismus ja eine besondere ist, wie im vorigen Kapitel zu zeigen versucht wurde, die intellektuelle Auszeichnung²⁹⁵. Madariaga schreibt²⁹⁶: »Nichts ist in der Tat auffallender als die intellektuelle Gesellschaftsordnung Frankreichs, eine Ordnung, die keine externe Behörde diktiert und aufstellt, die zu

²⁹² Batardon, Léon, »Réflexions sur le Plan comptable«, Bulletin de la Société de Comptabilité de France, März 1955, Nr. 144, S. 78.

²⁹³ Bouchon, a. a. O., S. 38.

²⁹⁴ a. a. O., S. 87.

²⁹⁵ Bouchon, a. a. O., S. 37.

²⁹⁶ a. a. O., S. 86.

entstehen und sich zu behaupten scheint auf Grund eines natürlichen Rasseinstinktes. In Frankreich existiert eine wirkliche Republik der Philologie, der Naturwissenschaften und der Kunst. Diese Republik hat ihre Behörde, ihre Statuten, ihre Gesetze und Regelungen, ihre kritischen Normen, ihre Belohnungen, ihre Strafen... Aber was die Macht dieser Republik ausmacht, was diesen Institutionen ihre Kraft und Autorität gibt, ist die Beteiligung des ganzen Landes am intellektuellen Leben...«

In dieser Republik spielt die Universität eine hervorragende Rolle. Um sie als geistigen Mittelpunkt kristallisiert sich die ganze wissenschaftliche Bewegung der Nation. Daher kann in Frankreich eine Disziplin oder Methode erst dann vom Intellektuellen her entwickelt werden, wenn sie in den Schoß der Universität aufgenommen wurde, und sie kann erst dann und nur unter dieser Bedingung die Grundlage bilden für einen Berufsstand, der in den kultivierten Kreisen Anerkennung findet²⁹⁷. Das industrielle Rechnungswesen, schlecht interpretiert als eine auf unexakten Grundlagen aufbauende Ordnungsmethode, fand den Zugang in diese kultivierten Kreise bisher nicht.

In den Reformversuchen der wirtschaftswissenschaftlichen Ausbildung in Frankreich wirkt sich nun der Zwiespalt, der die Lehre vom industriellen Rechnungswesen kennzeichnet, sehr nachteilig aus. Es bestehen Meinungsverschiedenheiten zwischen denjenigen, die durch eine möglichst theoretische Konzeption der aufzustellenden Doktrin deren wissenschaftlichen Charakter betonen wollen, und denjenigen, die nach wie vor den Akzent auf die praktische Ausbildung zu legen wünschen. Die erste der beiden Tendenzen zeigt sich bei der Konzeption des französischen Kontenrahmens 1947. Sie ist sehr viel theoretischer als die des Plan comptable 1942, der viel mehr unter dem Aspekt seiner praktischen Anwendung aufgestellt worden war. »Der Plan comptable 1947 ist leichter zu erfassen«, meint ein französischer Theoretiker²⁹⁸, »wirksamer für den Unterricht und das Verständnis der Laien. Er befriedigt mehr den Geist, er ist vielleicht weniger praktisch.« Mag dies für den Unterricht von Vorteil sein, die Buchhalter, die den Plan comptable anwenden sollen, scheinen die Ansicht dieses Autors nicht zu teilen (vgl. S. 55 f.). Eine solche theoretische Konzeption setzt doch voraus, daß nur entsprechend geschulte Leute, nämlich Akademiker, mit seiner Einführung und Durchführung in den Werken betraut werden

²⁹⁷ Bouchon, a. a. O., S. 39.

²⁹⁸ Parenteau, Jean, »Le Plan des Epiciers«, *Revue de la Comptabilité et des Cadres comptables*, September 1950, S. 905.

können. Diese Erkenntnis lag offenbar auch der Neuauflage des Lehrbuches von Martin zugrunde, in der die ursprünglich rein theoretische Konzeption zugunsten einer einfacher verständlichen und praktischen aufgegeben wurde (vgl. S. 103). Eine theoretische Konzeption des Plan comptable setzt also voraus, daß das Rechnungswesen akademische Disziplin werden muß.

Dagegen steht die Ansicht, daß die akademische Unterrichtsmethode nicht für alle Fächer geeignet sei, die der zukünftige Betriebswirt oder Wirtschaftsprüfer studieren muß. Besonders für die Lehre des industriellen Rechnungswesens und ihre Anwendung müsse diese Methode verworfen werden²⁹⁹. Auch Chardonnet meint³⁰⁰: »Die rechnungstechnische Wissenschaft, wenn sie existiert, ist nicht deskriptiv. Sie muß, von konkreten ökonomischen Fakten ausgehend, dem Schüler zu verstehen geben, was er macht und warum er etwas macht . . . Daher ist die experimentale Methode des Unterrichts vorzuziehen. Sie wendet sich an den gesunden Menschenverstand der Schüler.« Ähnlich schreibt Montbrun³⁰¹: »Der Schüler bleibt auf dem Boden der Wirklichkeit, er behandelt konkrete Fälle. Er lernt die vielfältigen Probleme kennen, die das Leben einer Unternehmung stellt, und indem er angeleitet wird, sie in der ziffernmäßigen Sprache der Konten zu beschreiben, gewinnt er eine genaue Übersicht.« »Andererseits jedoch«, fährt er fort, »fehlt die systematische Form, der Schüler läuft Gefahr, daß die Hierarchie der Fragen ihm entgeht. Zwar lernt er Menschen und Dinge kennen, aber auf Kosten eines Teiles seiner Bildung.« Dieser Autor hat den Zwiespalt, in den das industrielle Rechnungswesen gebracht wurde durch den Gegensatz zwischen der Auffassung von Wissenschaft und Bildung auf der einen Seite und der Auffassung betriebswirtschaftlicher Methoden auf der anderen Seite, sehr klar erkannt.

Andere Autoren sind überzeugt, daß, in direkter Anlehnung an das wissenschaftliche Ideal, die Entwicklung der Intelligenz, der Allgemeinbildung und des kritischen Geistes der zukünftigen Betriebswirte das wichtigste sei. Einesteils ist man daher der Ansicht, daß bei der Schaffung einer wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät die Aufrechterhaltung der traditionellen Union mit der juristischen Ausbildung notwendig sei, da die Allgemeinbildung der Praktiker eine Stammdisziplin erfordere, wie sie die Rechts-

²⁹⁹ Montbrun, Charles, »La formation professionnelle des Experts comptables, économiques et financiers«, Rapport de synthèse présenté au Congrès de Florence du 5-8 Octobre 1952.

³⁰⁰ Chardonnet, Léon, »Confrontation de quelques théories comptables et élaboration d'une méthode expérimentale de l'Enseignement«, Revue de la Comptabilité et des Cadres comptables, Januar 1949, S. 375.

³⁰¹ a. a. O., S. 11 f.

wissenschaft seit Jahrhunderten ist³⁰², und empfiehlt daher eine kombinierte »Faculté de droit et d'économique«. Andernteils erkennt man an, daß es sich nicht mehr darum handelt, Juristen auszubilden, die auf das industrielle Rechnungswesen spezialisiert sind, sondern Betriebswirte mit juristischen Kenntnissen, und daß daher die bisherigen sehr theoretischen ökonomischen Studien einer Richtungsänderung auf das Wirtschaftsleben zu bedürfen insofern, als sie von der juristischen und der mathematischen Seite befreit werden müssen³⁰³. Aber, meint Montbrun³⁰⁴, obwohl die reine theoretische Mathematik für den Betriebswirt nicht unentbehrlich sei, so beweise die Tatsache, daß eine Disziplin nicht für den alltäglichen Gebrauch bestimmt ist, noch lange nicht ihre Unbrauchbarkeit. »Gründe der Allgemeinbildung, die Bildung des Urteils und der Urteilsfähigkeit können eine genügende Berechtigung liefern, um auf dem Studienprogramm Disziplinen einer nicht unmittelbaren Nützlichkeit aufrechtzuerhalten.«

Wie sehr der Franzose davon überzeugt ist, daß der Bildung der Intelligenz, der Bildung der Urteilsfähigkeit der unbedingte Primat gegenüber jeder Fachausbildung zuerkannt werden müsse, geht mit aller Deutlichkeit aus einem Artikel von Charles Brunet³⁰⁵ hervor, der zu einer Artikelfolge über praktische Ratschläge für die Führung der industriellen Buchhaltung gehört: »Das Personal wird vor allem nach seinen Qualitäten hinsichtlich der Intelligenz und hinsichtlich eines kritischen, aufgeweckten und methodischen Geistes ausgesucht. Man halte sich nicht auf mit Fragen der Ausbildung (!). – Wenn die Personen obengenannte Qualitäten haben und die Doppelte Buchhaltung nicht kennen, so wird man ihnen das für sie Wissenswerte leicht beibringen können.«

Der Wunsch, daß die Entwicklung von Intelligenz und Urteilsfähigkeit oberster Leitsatz des betriebswirtschaftlichen Ausbildungswesens sein soll, besteht durchaus auch in anderen Ländern (vgl. S. 130). In Frankreich tendiert dieser Wunsch jedoch dahin, betriebswirtschaftliche Disziplinen mit den hellenischen Auffassungen von Wissenschaft, Bildung und Universität in Einklang zu bringen, was bedeutet, daß die juristische oder mathematische Seite der Ausbildung mehr betont würde, als dies einer selbständigen Entwicklung der neuen Disziplin zuträglich wäre.

³⁰² Divisia, François, in »Le Problème de l'Organisation de l'Enseignement économique en France, Revue d'Economie Politique, März-April 1953, S. 202 ff.

³⁰³ Montbrun, a. a. O., S. 26.

³⁰⁴ a. a. O., S. 27.

³⁰⁵ »Conseils Pratiques pour tenir la comptabilité de prix de revient«, Le Tableau Fiscal et Juridique, Januar 1953, S. 26.

Die Schwierigkeiten, auf die die Reformversuche stoßen, bestehen also, wie diese Ausführungen zu zeigen versuchten, im Widerstreit der Meinungen über den wissenschaftlichen Charakter der betriebswirtschaftlichen Lehren, so insbesondere des industriellen Rechnungswesens. Die besondere Situation, in dem sich dieses Wissensgebiet befindet als eine ganz wesentlich auf praktische Zwecke ausgerichtete Disziplin, die nicht auf exakt-mathematischen Grundlagen aufbaut, erschweren ihr den Zugang zur französischen Universität, da diese an den wissenschaftlichen Idealen der Klassik festhält und keine Praktiker ausbilden will. Andererseits aber ist die Eingliederung der Betriebswirtschaftslehre in die Universitätsprogramme die Voraussetzung für eine auch im Hinblick auf die internationale Vereinheitlichung des Rechnungswesens wirksame Reform des wirtschaftswissenschaftlichen Unterrichts in Frankreich, da nur auf diesem Wege die geistige Anerkennung der bisher in Mißkredit stehenden Disziplin erreicht werden kann, ohne die ihre Weiterentwicklung auf einem Niveau, das demjenigen anderer Länder entspricht, nicht möglich ist. Es handelt sich für das französische Rechnungswesen darum, von der »Kunstlehre zur Wissenschaft aufzusteigen und sich neuen Ambitionen zuzuwenden«³⁰⁶. »Aber man muß«, so meint Anthonioz, »das ist offensichtlich, das Rechnungswesen anders lehren und es seinen wahren Zielen entsprechend anwenden. Die Rolle einer neuen Pädagogik wird in der Zukunft die sein, das industrielle Rechnungswesen so darzustellen, wie es sein soll, und nicht, wie manche wollen, daß es sei, nämlich übereinstimmend mit ihren Gewohnheiten... Wir verlangen eine akademische Ausbildung, deren Schwerpunkt auf wirtschaftlichen und rechnungstechnischen Disziplinen liegt und die... zunächst zu einem Diplom, dann zum wirtschafts- und sozialwissenschaftlichen Doktorat führt. Dann könnten alle Volks- und Betriebswirte von der gleichen Art der Ausbildung, in der das industrielle Rechnungswesen enthalten ist, geformt, sich endlich in allen Ländern verstehen.«

Daß aber die Erreichung dieses Zieles nicht ganz einfach ist und daher wohl noch eine Zeitlang dauern wird, hat die vorliegende Darstellung der Probleme gezeigt. Es ist deshalb so besonders schwierig, weil die Wurzeln der Probleme wiederum in der französischen Psychologie zu suchen sind.

³⁰⁶ Anthonioz, J., »Du Plan français au plan international«, *Revue de la Comptabilité et des Cadres Comptables*, S. 902.

dd) Der wissenschaftliche Charakter der Betriebswirtschaftslehre in Deutschland

Es ist nun interessant, einen Vergleich mit der Betriebswirtschaftslehre in Deutschland anzustellen, ob die Gründe für deren ganz andere Stellung auch letzten Endes vom Psychologischen her erklärt werden können.

Die Betriebswirtschaftslehre als akademische Disziplin in Deutschland ist nicht mehr umstritten. Doch blieb die Frage, ob die neue Disziplin als eine selbständige Wissenschaft oder als eine »Kunstlehre« anzusehen sei, lange Gegenstand der Diskussion. Die Ansicht, daß die Betriebswirtschaftslehre keine selbständige Wissenschaft sei, muß nun verstanden werden als völlig aus dem gleichen wissenschaftlichen Ideal der hellenischen Denker heraus entstanden, auf das die Franzosen ihre Auffassung der Betriebswirtschaftslehre gründen. Dieses hellenische Ideal der Wissenschaft als Selbstzweck hat sich auch in Deutschland bis heute erhalten. Daneben hat sich im Laufe der letzten Jahrhunderte eine andere, erweiterte Auffassung von Wissenschaft und Universität herausgebildet, die den Erfordernissen der modernen Zeit angepaßt und daher heute vorherrschend ist³⁰⁷.

Diese neue Auffassung der Wissenschaft ist mit Beginn der Neuzeit entstanden, als die Einstellung des mittelalterlichen, von scholastischen Ideen durchdrungenen Menschen gegenüber Wirtschaftsleben und wirtschaftlicher Tätigkeit sich grundlegend wandelte³⁰⁸. Angesichts der neuen Einstellung des modernen Menschen, der von einem revolutionären, faustischen Eroberungsgeiste durchdrungen war, konnte die klassische Auffassung der Wissenschaft als einer »science pour la science« nicht mehr genügen. Die absolute Abkehr von der Praxis, das absolute Fehlen jeglicher Zweckbestimmung, die nach Ansicht der Griechen die Charakteristika einer echten Wissenschaft sind, widersprachen seinem Wunsch, sich der Wissenschaft zur Erreichung der neuen Ziele zu bedienen. Das klassische Wissenschaftsideal konnte nicht mehr in seiner alten Form aufrecht erhalten werden, sondern mußte einem Bedeutungswandel unterliegen, indem die Ausrichtung der Wissenschaft auf praktische Zwecke dem modernen Wissenschaftsbegriff immanent wurde. Die moderne Naturwissenschaft ist zweckbestimmt, und zwar nicht weniger als ihre »Zwillingsschwester«³⁰⁹, die Technik, die

³⁰⁷ Menger, Karl, »Grundzüge einer Klassifikation der Wirtschaftswissenschaften«, *Jahrbücher für N. Ö. und Statistik*, herausgegeben von Joh. Conrad, NF, 19. Bd., Jena 1889, S. 467.

³⁰⁸ Vgl. auch Sombart, Werner, »Die drei National-Ökonomien«, *Geschichte und System der Lehre von der Wirtschaft*, München und Leipzig 1930, S. 85 ff., bes. S. 88 ff.

³⁰⁹ Sombart, *Mod. Kap.*, Bd. 3, S. 78.

beide die Schöpfung des praktischen Erobererwillens sind insofern, als der Mensch der Neuzeit sich zum Ziel gesetzt hat, »die geheimen Bewegungen der Dinge zu erforschen, um dadurch die Grenzen der menschlichen Herrschaft zu erweitern«³⁰⁹. »Die Universalität der griechischen Wissenschaft lag im Weltbild des geschlossenen Kosmos. Die Universalität der neuen Wissenschaft war dagegen nicht das systematische Wissen vom Ganzen . . ., sondern die Offenheit nach allen Seiten, die Bereitschaft, alles, was ist, dem wissenschaftlichen Forschen zugänglich zu machen, in den unendlichen Raum des Seienden mit immer neuen, auf den vorhergehenden weiterbauenden Versuchen entdeckend einzudringen, Ungeahntes aus der Verborgenheit hervorzuholen, statt eines Kosmos vielmehr in der ungeschlossenen Welt die Idee eines »Kosmos« der wissenschaftlichen Methoden und der Wissenschaften in ihrem systematischen Zusammenhang zu verwirklichen³¹⁰.«

Daß Theorie und Praxis von nun an ungetrennt sind, daß sie »ineinanderfließen, sich gegenseitig bedingen«³¹¹, das unterscheidet die moderne Auffassung der Wissenschaft von derjenigen der griechischen Klassik. Das neue Wissenschaftsideal geht sehr gut aus einer Rede Werner von Siemens hervor, aus der Sombart³¹¹ folgenden Passus zitiert: »Nicht allein im eigenen Interesse der Wissenschaft liegt es, in engerer Verbindung mit der Anwendung ihrer Forschungsergebnisse im praktischen Leben zu treten, weil dasselbe ihr nachträglich zurückbringt, was es empfängt: es ist für sie ein Gebot der Pflicht. Denn dadurch erhält die Wissenschaft erst ihre höhere Weihe, das gibt ihr erst ein Anrecht auf die dankbare Liebe und Verehrung der Völker, daß sie nicht ihrer selbst wegen besteht, zur Befriedigung des Wissensdranges der beschränkten Zahl ihrer Bekenner, sondern daß ihre Aufgabe die ist, den Schatz des Wissens und Könnens des ganzen Menschengeschlechtes zu erhöhen und dasselbe einer höheren Kulturstufe zuzuführen . . .«

Bedingt durch den neuen kapitalistischen Geist der Zeit hatte sich also ein Wissenschaftsideal herausgebildet, das dem hellenischen Ideal nicht mehr ähnlich war. Diese moderne, erweiterte Auffassung der Wissenschaft, die aus dem erweiterten Weltbild heraus entstanden war, hatte aber ganz natürlich eine Ausdehnung der Universität zur Folge. Neuer Stoff, neues Können, neues Wissen traten von außen an sie heran. »Sie begehren Ein-

³⁰⁹ Sombart, *Mod. Kap.*, Bd. 3, S. 78.

³¹⁰ Karl Jaspers, »Die Idee der Universität«, Berlin 1946, S. 16.

³¹¹ Sombart, *Mod. Kap.*, Bd. 3, S. 78.

laß, weil sie zum Kosmos der Wissenschaften ein unersetzliches Glied beitragen können³¹².«

Gerade die Wirtschafts- und Handelslehren aber rückten im Zuge der fortschreitenden Entwicklung auf den Kapitalismus zu immer mehr in den Brennpunkt des Interesses, und es erhob sich die Frage, ob der konstruktive Weg der Theorie nicht von Vorteil für den Ausbau und die Weiterentwicklung dieser Lehren sei, ob also nicht auch auf diesem Gebiet die Verbindung von Theorie und Praxis gute Resultate erzielen würde. Der Gedanke einer hochschulmäßigen betriebswirtschaftlichen Ausbildung tauchte daher schon vor 200 Jahren in Deutschland auf, und zwar in der Epoche, die vom Merkantilismus beherrscht wurde, dessen Prinzipien die Förderung der Handelslehren als Mittel zur Förderung seiner wirtschaftlichen Ziele implizierten. Dieser Gedanke wurde aber nicht in Deutschland, sondern zuerst in den USA verwirklicht³¹³, wo die Gründung von betriebswirtschaftlichen Abteilungen an Universitäten und Colleges von privater Seite aus erfolgte. Dies hängt zweifellos damit zusammen, daß Amerika das Land ist, in dem der kapitalistische Geist am schnellsten Fuß gefaßt und sich zur höchsten Vollendung hin entwickelt hat. Das heutige wissenschaftliche Ausbildungssystem der USA legt Zeugnis dafür ab, wie sehr der neue Wirtschaftsgeist dort triumphiert hat. Die Abwendung von den klassischen Auffassungen hinsichtlich Wissenschaft und Universität ist sehr viel ausgeprägter als in allen anderen Ländern. Die Ausrichtung der Wissenschaft auf die Praxis wie die gegenseitige Durchdringung von Wissenschaft und Praxis ist in Amerika eine totale.

Die Entwicklung in Deutschland war langsamer, aber sie verfolgte das gleiche Ziel. Paul Jacob Marperger (1645—1730), der als Begründer der modernen betriebswirtschaftlichen Literatur in Deutschland betrachtet werden kann, »regte den Kaufmann an, sich mit der neuen kapitalistischen Lehre . . . zu befassen«³¹⁴. Marperger forderte bereits einen Lehrstuhl für Handelswissenschaft an den Universitäten. Daß aus den Handelslehren wirklich sehr schnell eine Handelswissenschaft wurde, zeigt die Förderung der neuen Disziplin durch Universitätsprofessoren. Der Leipziger Philosophieprofessor Carl Günther Ludovici ordnete zum erstenmal den betrieblichen Problemkreis zu einem wissenschaftlichen System³¹⁵ und beabsichtigte, die Handelswissenschaft zum Bestandteil der Philosophie – im Sinne des

³¹² Jaspers, a. a. O., S. 83.

³¹³ Großmann, H., »Aus der Entwicklungsgeschichte der Handelshochschule Leipzig«, Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung, 1950, S. 30 f.

³¹⁴ Löffelholz, a. a. O., S. 232.

aufklärerischen Philosophen Christian Wolff – zu machen. Ludovici hat auch als erster bewußt den Betrieb in seiner »entpersönlichten Abstraktion« dargestellt³¹⁵ und verdeutlichte dadurch die Beziehungen zwischen Betriebswirtschaftslehre und kapitalistischem Wirtschaftsgeist (vgl. S. 91 f.). – Auch Johann Heinrich Jung (Jung-Stilling, der Jugendfreund Goethes) schrieb als Professor der Kameralistik ein Lehrbuch der Handlungswissenschaften³¹⁶. Der Übergang von der Handlungswissenschaft zur wissenschaftlichen Betriebswirtschaftslehre fand sich schon im System von Johann Michael Leuchs (1763–1836), der in sich den großen Systematiker und den tüchtigen Unternehmer vereinigte. Er stellte den Kreislauf der Werte durch die Unternehmung in den Mittelpunkt seiner Untersuchungen und ordnete seine Erkenntnisse in einem logischen und sinnvollen Lehrgebäude³¹⁷.

Bei dem gewaltigen Aufschwung des kapitalistischen Geistes an der Wende des Jahrhunderts, der das Entstehen der Großbetriebe und des Großunternehmertums in sich schloß und die großen Rationalisierungsprozesse einleitete, wurde die Eingliederung der Handelswissenschaften in die akademische Ausbildung als Grundlage für ihre Weiterentwicklung mit Hilfe wissenschaftlicher Methoden ein Gebot der Zeit. 1898 wurde die Handelshochschule in Leipzig gegründet, es folgten Köln, Frankfurt a. M., Berlin und Mannheim. Diese Hochschulen erhielten aus kaufmännischen Kreisen Zuwendungen, die oft Millionenbeträge erreichten³¹⁸, wodurch der enge Zusammenhalt von Theorie und Praxis am besten zum Ausdruck kommt. Schließlich wurde die Betriebswirtschaftslehre als neue Disziplin in die Studienprogramme der Universitäten aufgenommen.

Der Aufschwung, den die Betriebswirtschaftslehre in Deutschland seitdem erlebt hat, ist wirklich großartig. Der lange Streit, der, ganz besonders auch von volkswirtschaftlicher Seite, um den wissenschaftlichen Charakter der Betriebswirtschaftslehre ausgefochten wurde, ist nun auf Grund ihrer wissenschaftlichen Erfolge zu ihren Gunsten entschieden.

f) *Psychologische Ursachen als letzte Erklärung für den verschiedenen Entwicklungsstand der Betriebswirtschaftslehre in Frankreich und in Deutschland*

Wie der letzte Abschnitt zu zeigen versuchte, ist die Anerkennung der Betriebswirtschaftslehre als Wissenschaft in Deutschland eng verbunden

³¹⁵ Löffelholz, a. a. O., S. 233.

³¹⁶ Vgl. auch Seyffert, Rudolf, Artikel »Betriebswirtschaftslehre, Geschichte« im Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, 1928, Sp. 932 ff.

³¹⁷ Löffelholz, a. a. O., S. 236 f.

³¹⁸ Großmann, H., a. a. O., S. 30 ff.

mit der kapitalistischen Entwicklung, da diese einerseits die bestmögliche Förderung der zur Erreichung ihrer Ziele notwendigen Disziplin in sich schließt und andererseits den Wandel des klassischen Wissenschaftsideals zur modernen Auffassung der Wissenschaft vollzieht, in deren erweiterte Grenzen die Betriebswirtschaftslehre als angewandte Wissenschaft aufgenommen werden muß.

Die moderne Entwicklung der Wirtschaft, in der sich der kapitalistische Geist zu vervollkommen strebt, bringt es mit sich, daß die Abkehr vom hellenischen Ideal der Wissenschaft und der Universität sich immer weiter vervollkommen wird. Die Idee der Universitas ist innig verbunden mit der Idee der Welt als geschlossenem Kosmos und der Idee des Menschen als Maß aller Dinge. Sie verliert aber ihren Sinn in einer offenen Welt, in der die Grenzen des Wissens sich mit jedem Tag, mit jeder Stunde erweitern dergestalt, daß die Idee einer wirklich universalen Bildung nur noch eine Illusion sein kann. So ist es zu verstehen, daß die Bemühungen derjenigen Leute, die der Universitas ihren ursprünglichen, vom Geist der griechischen Philosophen und der Renaissance geprägten Sinn erhalten wollen und daher dem *studium generale* wieder einen Platz einzuräumen wünschen, ohne Erfolg bleiben und daß statt dessen gerade die ihren Wünschen entgegengesetzte Entwicklung sich vollzieht, nämlich zu einer immer weiter fortschreitenden Spezialisierung der Studierenden auf eine ganz bestimmte Disziplin. Dies ist natürlich eine Entwicklung, die sich von der klassischen Idee der Universität als Universitas entfernt. Man mag dies bedauern, sollte aber nicht vergessen, daß die Tendenz zum Spezialistentum ein charakteristisches Merkmal des kapitalistischen Wirtschaftsgeistes ist und daß unsere Zeit, die von diesem Wirtschaftsgeist beherrscht wird, eine solche Entwicklung notwendigerweise in sich schließen muß, ja, daß sie einfach dazu zwingt. Denn »die Technik ist wie ein selbständiger Riese geworden. Er wächst und schreitet fort . . . Er zieht die ihrem eigenen Werk gegenüber scheinbar ohnmächtig gewordenen Menschen in seinen Bann³¹⁹. Diese unaufhaltsame Weiterentwicklung der Technik und der Naturwissenschaften aber zieht die Entwicklung der Betriebswirtschaftslehre unaufhaltsam mit sich, denn sie braucht sie. Die moderne Universität paßt sich den neuen Aufgaben an. Sie ist »Fachschule, Bildungswelt, Forschungsanstalt«³²⁰. Was sie aber von der eigentlichen Fachschule grundlegend unterscheidet, das ist die Pflege einer wissenschaftlichen Haltung und Den-

³¹⁹ Jaspers, a. a. O., S. 85.

³²⁰ Jaspers, a. a. O., S. 40.

kungsart.« »Die Haltung der Wissenschaftlichkeit ist mehr als Fachwissen und Fachkönnen . . . Wissenschaftlichkeit ist Sachlichkeit, Hingabe an den Gegenstand, besonnenes Abwägen, Aufsuchen der entgegengesetzten Möglichkeiten, Selbstkritik. Sie erlaubt nicht, nach Bedarf des Augenblicks dieses oder jenes zu denken und das andere zu vergessen. Ihr eignet das Skeptische und Fragende, die Vorsicht im endgültigen Behaupten, das Prüfen der Grenzen und der Art der Geltung unserer Behauptungen . . . Die wissenschaftliche Haltung ist mehr als Förderung endlichen Erkennens. Sie ist eine Bildung zur Vernunft³²¹.«

Darin aber liegt die »abendländische, übernationale, hellenisch-deutsche Idee der Universität«³²², die fortbestehen wird, daß sie ihre erste und eigentliche Aufgabe in der Bildung der Urteilsfähigkeit und der Erziehung zu wissenschaftlichem Denken sieht und darin, dem Studierenden die Stellung seiner Disziplin im Kosmos aller Wissenschaften klarzumachen, wodurch sie ihm eine Weite des Blickes vermittelt, die für die Form, in der er seine spätere Tätigkeit ausüben wird, ausschlaggebend ist.

Der heutigen Stand der Betriebswirtschaftslehre in Deutschland ist weitgehend, wenn nicht ausschließlich ihrer Entwicklung auf wissenschaftlicher Grundlage im Rahmen der akademischen Ausbildung zu verdanken. Was Frankreich betrifft, so ist zweifellos die bisherige fachschulmäßige Behandlung der betriebswirtschaftlichen Probleme eine sehr wesentliche Ursache für die Rückständigkeit der französischen Betriebswirtschaftslehre. Der Franzose hat bisher, allen Zeitströmungen zum Trotz, an seinen Traditionen festgehalten, auch an der überlieferten Auffassung der Wissenschaft als einer *science pour la science*, die dann, *ex definitione*, die Betriebswirtschaftslehre als ausgesprochen objektbezogene Disziplin aus der wissenschaftlichen Ausbildung im Rahmen der Universität ausschließt. Daß er daran festhielt, weil dies seinen Anlagen und seiner Denkart entspricht, hat dieses und das vorhergehende Kapitel zum Ausdruck zu bringen versucht. Die Frage liegt nahe, ob Frankreichs Rückstand auf dem Gebiet des industriellen Rechnungswesens und der Betriebswirtschaftslehre letzten Endes auch aus dem »vom kapitalistischen Standpunkt aus unterveranlagten französischen Volksgeist«³²³ heraus zu verstehen ist, der die Ausrichtung von Wissenschaft und Universität auf die Erfordernisse des modernen Wirtschaftslebens hemmt, während der hohe Entwicklungsstand der Wirt-

³²¹ Jaspers, a. a. O., S. 34.

³²² Jaspers, a. a. O., S. 70.

³²³ Sombart, Bourgeois, S. 363.

schaftswissenschaften in Deutschland mit der kapitalistischen Begabung der Deutschen erklärt werden kann, aus der heraus die Rolle der neuen Disziplinen für die wirtschaftliche Entwicklung und die Erhöhung des Lebensstandards sehr schnell erkannt wurde.

Zweifellos erklären sich die Schwierigkeiten, die sich den Versuchen, die Betriebswirtschaftslehre beider Länder auf gleiches Niveau zu bringen, entgegenstellen, sehr weitgehend aus grundlegenden Unterschieden der beiden Völker, die in ihrer Mentalität zu suchen sind.

Teil C

Schlußfolgerungen in Bezug auf Möglichkeiten und Grenzen einer Vereinheitlichung des industriellen Rechnungswesens auf supranationaler Ebene

Die vorliegende Arbeit hatte sich zur Aufgabe gemacht, eine Untersuchung des industriellen Rechnungswesens der beiden Länder Frankreich und Deutschland vorzunehmen hinsichtlich der Gemeinsamkeiten und Unterschiede, die für eine Vereinheitlichung des Rechnungswesens auf supranationaler Ebene von Bedeutung sind. Es wurden daher zunächst die vereinheitlichenden Reformen auf rechnungstechnischem Gebiet dargestellt, die jedes Land in nationalem Rahmen durchgeführt hat, und zwar wurden diese Reformen unter den Gesichtspunkten der privaten Initiative, der staatlichen Initiative und ihrer Ursachen und Ziele betrachtet. Der Vergleich ergab Unterschiede, deren Charakter darauf hindeutete, daß ihr Ursprung weder auf dem Gebiet der rechnungstechnischen Theorie noch in der Einstellung des Staates zur Vereinheitlichung des industriellen Rechnungswesens zu suchen ist, sondern in einer verschiedenen Haltung der französischen und der deutschen Praxis gegenüber den Fragen einer Reform.

Eine genauere Untersuchung dieser Haltung an Hand der sich auf die Vereinheitlichung des industriellen Rechnungswesens beziehenden Kritiken in der französischen und der deutschen Fachpresse ergab, daß trotz mancher Gemeinsamkeit grundlegende Unterschiede bestehen, die die Einstellung zur Idee der Vereinheitlichung als solche betreffen und damit die Einstellung der französischen und der deutschen Praxis zum Rechnungswesen überhaupt. Diese verschiedene Rolle, die es für den französischen und den deutschen Unternehmer von jeher spielte, erschien als eigentliche Ursache sowohl für den unterschiedlichen Erfolg der Vereinheitlichungsmaßnahmen in beiden Ländern als auch für den unterschiedlichen Entwicklungsstand des industriellen Rechnungswesens in Frankreich und in Deutschland und muß daher als Kernproblem für eine überstaatliche Vereinheitlichung angesehen werden.

Es erschien also angezeigt, eine Untersuchung der Gründe für die verschiedene Rolle des industriellen Rechnungswesens in der französischen und der deutschen Praxis vorzunehmen, und zwar im Hinblick auf die Bedeutung dieser einzelnen Ursachen für eine Vereinheitlichung. Die Untersuchung ergab, daß die wirklichen Probleme der Vereinheitlichung ihren Ursprung in der verschiedenen Mentalität der beiden Völker haben.

Im einzelnen wurden als wesentliche Probleme für eine überstaatliche Normalisierung des industriellen Rechnungswesens folgende angesehen:

1. Die für die Entwicklung des industriellen Rechnungswesens sehr nachteilige Ideenverbindung Rechnungswesen – Fiskus ist in Frankreich ungleich stärker ausgeprägt als in Deutschland. Schuld daran ist die Tatsache, daß das Entstehen der Einkommen- und Körperschaftsteuergesetzgebung, im Gegensatz zu Deutschland, einen großen Einfluß auf das Rechnungswesen der Unternehmen ausübte. Der damalige Zustand der französischen Buchhaltungen einerseits, die Abwesenheit einer betriebswirtschaftlich orientierten Doktrin auf rechnungstechnischem Gebiet andererseits hatten zur Folge, daß in Frankreich ein Rechnungswesen entstand, in dem steuerliche Gesichtspunkte dominierten, was die Auffassung von seiner Rolle als Selbstverteidigungsmittel der Unternehmen gegenüber dem Fiskus begünstigte und dazu führte, daß die Buchhaltungen absichtlich vernachlässigt und unklar geführt wurden, da keine Gesetzgebung hinsichtlich der anzuwendenden Methoden oder der Art der Präsentation der Ergebnisse bestand. Die Hoffnung, durch die Gewährung von Steuervorteilen eine gewisse Einheitlichkeit der Steuerbilanzen realisieren zu können, erfüllte sich nicht. Der dadurch ausgelöste erneute Hinweis auf die Verknüpfung von Rechnungswesen und Steuer begünstigte statt dessen die ohnehin vorhandene Tendenz, die Vereinheitlichung des Rechnungswesens als eine neue Maßnahme der Steuereinquisition zu betrachten.

Die aus den Gründen seiner individualistischen Denkart besonders ablehnende Einstellung des Franzosen zu Personalsteuern muß als eine der Ursachen angesehen werden für den Mißkredit, in dem das Rechnungswesen in seiner Eigenschaft als Hilfsmittel für die Berechnung dieser Steuern steht. Diese typisch französische Einstellung erscheint daher zugleich als eines der Probleme einer internationalen Vereinheitlichung. Die Lösung dieses Problems ist weniger in einer Steuerreform zu sehen, wie viele Franzosen glauben, als darin, daß es gelingt, den französischen Unternehmer von der grundsätzlich wirtschaftlich orientierten Rolle seines Rechnungswesens zu überzeugen.

2. Der »traditionelle« Begriff des Geschäftsgeheimnisses ist in Frankreich sehr viel weiter und anders gefaßt als in Deutschland. Das deutsche Geschäftsgeheimnis kann vom Rationalen, das »secret d'affaires« muß vom Psychologischen her begründet werden, da die Motive des französischen und des deutschen Unternehmers zur Geheimhaltung gewisser, seine Unternehmung betreffenden Dinge verschieden sind. Als Folge der besonderen Auffassung des Geschäftsgeheimnisses besteht in Frankreich ein ausgesprochener Wille, wirtschaftliche Informationen um keinen Preis mitteilen zu wollen, und der Einwand des »secret d'affaires« läuft daher wie ein roter Faden durch die ganze Geschichte der französischen Vereinheitlichungsbestrebungen als eine der typischsten Äußerungen des französischen Individualismus und erklärt den Widerstand gegen die Idee der Normalisierung des Rechnungswesens als eine die Indiskretionen begünstigende Maßnahme.

Das Problem, das das Phänomen »secret d'affaires« für eine suprationale Vereinheitlichung bedeutet, scheint nur gelöst werden zu können, wenn es gelingt, den französischen Unternehmer davon zu überzeugen, daß die gegenwärtige Konzeption des Geschäftsgeheimnisses ein sehr großes Hindernis für die wirtschaftliche Entwicklung Frankreichs darstellt, anders ausgedrückt, wenn es gelingt, den französischen Unternehmer von der wirtschaftlichen Mission seines Rechnungswesens zu überzeugen.

3. Der Unterschied der französischen und der deutschen Wirtschaftsstruktur ist in zweifacher Weise recht nachteilig für eine Vereinheitlichung: Da es in Frankreich viele Kleinbetriebe, in Deutschland viele Großbetriebe gibt, ist einmal die unterschiedliche Wirtschaftsstruktur die Erklärung für das unterschiedliche Interesse, das die französischen und die deutschen Unternehmer den Fragen des Rechnungswesens und den Fragen der Vereinheitlichung von jeher entgegenbringen. Und zum andern müßte ein gemeinsamer Kontenrahmen den Erfordernissen sowie den Voraussetzungen beider Betriebstypen angepaßt sein. Das letztgenannte Problem ist rein technischer Art und seine Lösung scheint durchaus im Bereich des Möglichen zu liegen. Schwieriger ist die Lösung der Probleme, die sich ergeben, wenn man den Ursachen für die unterschiedliche Wirtschaftsstruktur nachgeht. Man findet sie auf psychologischem Gebiet, nämlich im Individualismus und im Traditionalismus als kennzeichnenden Grundzügen des französischen Charakters, die sich der modernen Konzentrationsbewegung widersetzen. Die Einstellung des Franzosen zur wirtschaftlichen Tätigkeit ist lange diejenige der vorkapitalistischen Zeit geblieben und äußert

sich noch in der Gegenwart darin, daß der französische Unternehmer in der Gewinnerzielung oft keinen Selbstzweck, sondern ein Mittel zur wirtschaftlichen Konsolidierung und zur Aufrechterhaltung eines statischen Gleichgewichtes sieht. Damit sind aber der Wirtschaftsdynamik natürliche Grenzen gesetzt.

Die individualistische und traditionalistische Einstellung des Franzosen bedeutet auf dieser Ebene insofern ein Problem für die überstaatliche Normalisierung des Rechnungswesens, als sie ihn hemmt, die dynamisierende Wirkung und Bedeutung des industriellen Rechnungswesens in der modernen Wirtschaft zu erkennen und zu schätzen, da das Rechnungswesen als Gestalt gewordener Ausdruck des modernen kapitalistischen Wirtschaftsgeistes angesehen werden kann, für den die Franzosen auf Grund ihrer besonderen Denkart und Weltanschauung nicht in dem Maße wie andere Völker aufgeschlossen waren. Zudem stellt gerade auch die fortschreitende Vereinheitlichung der Wirtschaft einen der französischen individualistischen und traditionalistischen Mentalität widersprechenden Prozeß dar.

4. Alle bisher aufgeführten Gründe, die an der untergeordneten Rolle und an der Rückständigkeit des industriellen Rechnungswesens in Frankreich Schuld tragen, haben auch die Entwicklung einer systematischen Betriebswirtschaftslehre verhindert, die die Lehre des industriellen Rechnungswesens als Grundlage und Ausgangspunkt gehabt hätte. Umgekehrt trug das Fehlen einer solchen systematischen und auf wissenschaftlicher Grundlage betriebenen Betriebswirtschaftslehre in Frankreich sehr oft Schuld an dem intellektuellen Mißkredit, in dem das französische Rechnungswesen lange stand und zum Teil heute noch steht. Der gegenwärtige Stand der Betriebswirtschaftslehre in Frankreich, als Ursache und zugleich als Folge der geringen Wertung, die die Franzosen dem Rechnungswesen entgegenbringen, ist ein sehr ernsthaftes Problem für eine supranationale Vereinheitlichung, da das Gelingen einer solchen Reform davon abhängt, ob es gelingt, die psychologischen Widerstände gegen eine Weiterentwicklung des Rechnungswesens und gegen die Idee einer Normalisierung zu überwinden und da dieses Ziel nicht anders als auf dem Wege der Ausbildung erreicht werden kann. Die Einführung der Betriebswirtschaftslehre in den akademischen Unterricht erscheint als eine Notwendigkeit für die Lösung des Problems.

Diese Notwendigkeit einer Reform des wirtschaftswissenschaftlichen Ausbildungswesens ist auch in Frankreich erkannt worden, doch ergeben sich

Schwierigkeiten, die größtenteils in der französischen Auffassung von Wissenschaft und Universität begründet sind, in der sich wieder französischer Traditionalismus und französische Denkart manifestieren, so daß sich also auch der Lösung des Problems, das der gegenwärtige Stand der wirtschaftswissenschaftlichen Ausbildung in Frankreich für eine Vereinheitlichung des industriellen Rechnungswesens auf nationaler wie auf supranationaler Ebene bedeutet, andere Probleme entgegenstellen, die ebenfalls bedingt sind durch die Psychologie und Mentalität des französischen Volkes.

Es sei nun die vereinheitlichende Reform des industriellen Rechnungswesens der beiden Länder Frankreichs und Deutschland daraufhin untersucht, welche Bedeutung die festgestellten Probleme für die unmittelbare Inangriffnahme der Vereinheitlichungsarbeiten haben.

Eines der großen Probleme der französischen Wirtschaft ist heute der Mangel an zuverlässigen Produktionsstatistiken als Grundlage für die Wirtschaftspolitik. Schuld daran ist der Zustand der französischen Industriebuchhaltungen, die als Grundlage für Wirtschaftsstatistiken nicht geeignet sind. Die augenblickliche Situation, in der sich die französische Wirtschaft seit dem Ende des Krieges befindet, zwingt Frankreich aber zu einer interventionistischen Wirtschaftspolitik, obwohl dies angesichts der jeglicher Intervention sehr abholden, individualistischen Einstellung seiner Landsleute in keinem anderen Land als gerade in Frankreich größere Schwierigkeiten zu verursachen imstande ist. Andererseits ist, wie die Ausführungen dieser Arbeit zu zeigen versuchten, diese Situation der französischen Wirtschaft und gleichzeitig des französischen Rechnungswesens größtenteils die Folge der individualistischen und traditionalistischen Einstellung, die als Hindernis für die Entfaltung des modernen kapitalistischen Wirtschaftsgeistes dem wirtschaftlichen Aufschwung und der industriellen Expansion, die er impliziert, sehr abträglich war. In seiner augenblicklichen Lage erscheint daher für Frankreich die Planwirtschaft auf der einen Seite und, als Voraussetzung dafür, auf der anderen Seite eine vereinheitlichende Reform des industriellen Rechnungswesens als beste Möglichkeit, um auf dem internationalen Markt konkurrenzfähig bleiben zu können.

Durch diese Notwendigkeit, von seiten des Staates aus Maßnahmen ergreifen zu müssen, die der eigentlichen französischen Denkart widersprechen, gerät Frankreich in den Konflikt, eine liberale Ideologie mit einer dirigistischen Praxis in Einklang bringen zu müssen. Die Reform des industriellen Rechnungswesens, die Frankreich im Jahre 1947 vornahm, muß

nun völlig unter dem Aspekt dieses Konfliktes zwischen Regelung einerseits und Freiheit andererseits verstanden werden.

Der Plan comptable verfolgt in allererster Linie den Zweck, die Voraussetzung für die Aufstellung zuverlässiger Wirtschaftsstatistiken zu schaffen, mit dem Endziel der Aufstellung einer nationalen Bilanz als Grundlage für die nationale Planung. Die Vereinheitlichung in Frankreich läuft daher sehr leicht Gefahr, als eine aus den Zwecken der Planwirtschaft heraus entstandene Maßnahme auf grundsätzliche Abneigung zu stoßen. Als notwendige Konzession an die liberale Ideologie ist dieser Kontenrahmen daher nur eine Empfehlung, kein Zwang, der, in the short run, die Erreichung der unmittelbaren Ziele der Reform vielleicht erleichtern würde, der aber angesichts der französischen Einstellung hinsichtlich staatlicher Interventionen im allgemeinen und der Ausübung von Zwang im besonderen, in the long run die Entwicklung des Werkes gefährden würde, das auf dauerhafte Ziele ausgerichtet ist.

Für den Versuch der Vereinheitlichung des industriellen Rechnungswesens auf überstaatlicher Ebene ergibt sich daraus zweierlei:

1. Zunächst dürfte eine solche Vereinheitlichung keineswegs auf dem Wege des Zwanges erfolgen. Dies entspricht auch völlig den Wünschen der deutschen Praxis. Es scheint daher, daß der von Geertman und Scherpf gemachte Vorschlag³²⁴, bei der Einführung eines europäischen Kontenrahmens Strafbestimmungen vorzusehen, nicht geeignet ist, diese Einführung zu erleichtern, sondern sie wahrscheinlich erschweren würde.

2. Die freiwillige Unterordnung unter beiden Ländern gemeinsame Vereinheitlichungsbestimmungen setzt voraus, daß der französische Unternehmer die Bedeutung seines Rechnungswesens für die Leistungssteigerung seiner eigenen Unternehmung wirklich verstanden hat und die Vereinheitlichungsbestrebungen auf nationaler wie auf übernationaler Ebene nicht nur unter dem Aspekt ihrer Notwendigkeit für die französische und die europäische Wirtschaftspolitik sieht. Eine solche Betrachtungsweise wird ihm zum Verständnis der wirtschaftlichen Rolle des Rechnungswesens natürlich helfen. Der französische Unternehmer sieht heute durchaus ein, daß eine progressive Integration der französischen in die europäische Wirtschaft für den wirtschaftlichen Aufschwung und für eine Erhöhung des Lebensstandards in Frankreich unentbehrlich ist, da nur die Schaffung gesunder Konkurrenzbedingungen die französischen Grenzbetriebe und damit den

³²⁴ Geertman, Jan, und Scherpf, Peter, »Ein europäischer Kontenrahmen«, Zeitschrift für Handelswissenschaftliche Forschung, 1953, S. 133.

großen Unterschied der Produktionskosten für die Produktion gleicher Erzeugnisse in Frankreich zum Verschwinden bringen können. Er sieht ein, daß ein weiteres Beharren auf Grundsätzen, die auf die Erhaltung des Bestehenden und Althergebrachten gerichtet sind, in der heutigen Welt der Dynamik keine Sicherheit mehr bietet, sondern daß Stillstand Rückschritt bedeutet in dem Sinne, daß die traditionelle, seinen Neigungen eigentlich entsprechende Aufrechterhaltung eines statischen Gleichgewichts in Stagnation und in wirtschaftlichem Abstieg endet. Die Einbeziehung dynamischer Gesichtspunkte in sein wirtschaftliches Denken bedeutet daher für die Entwicklung des Rechnungswesens in Frankreich und, in weiterem Sinne, für die Vereinheitlichungsbestrebungen eine äußerst günstige Voraussetzung. Anthonioz³²⁵ schreibt: »Die Leiter der Industriebuchhaltungen in Frankreich sind bereit, ihre Bemühungen zu vereinigen, um das System zu gründen, auf dem sich ihre Arbeiten koordinieren könnten. Denn sie haben das sehr deutliche Gefühl, daß die Probleme des Rechnungswesens heute über den Rahmen ihrer Unternehmen hinausgehen.«

So betrachtet, sind die Chancen für das Gelingen der Vereinheitlichung auf nationalem wie auf übernationalem Gebiet günstig; man sollte aber nicht vergessen, daß diese ganze Entwicklung in Frankreich praktisch aus einer Notlage heraus entsteht und nicht eine spontane, freiwillige Entwicklung bedeutet, wie das für Deutschland zutrifft, das dem modernen Wirtschaftsgeist von vornherein aufgeschlossen war und dessen Mentalität sich auf das beste mit den dynamischen, expansiven Ideen des Kapitalismus vereint, was sich sowohl im heutigen Stand seines Rechnungswesens und der Betriebswirtschaftslehre als auch in der heutigen Lage seiner Wirtschaft ausdrückt. Für Frankreich bedeutet der Gegensatz zwischen seiner Mentalität und dem heute von ihm geforderten wirtschaftlichen Verhalten ein sehr großes Hindernis für die gewünschte Entwicklung der französischen Wirtschaft und des französischen Rechnungswesens. Die psychologischen Widerstände, die sich einer solchen Entwicklung entgegensetzen, sind da und müssen überwunden werden. Sie werden sicherlich überwunden, denn wirtschaftlicher Aufstieg oder Abstieg Frankreichs hängen größtenteils davon ab. Aber es geht wahrscheinlich nicht von heute auf morgen. Der geringe Erfolg der französischen Reform des industriellen Rechnungswesens zeigt dies deutlich, ebenso wie die französische Investitionsrate, die trotz der erhöhten Investitionsfreudigkeit seit Kriegsende hinter dem euro-

³²⁵ »Du Plan français au Plan international«, Revue de la Comptabilité et des Cadres comptables, September 1950, S. 902 f.

päischen Durchschnitt und hinter den unbedingten Erfordernissen für die Aufrechterhaltung der französischen Konkurrenzfähigkeit auf dem Weltmarkt zurückgeblieben ist.

Für die Normalisierung des Rechnungswesens im überstaatlichen Rahmen aber bedeutet diese unterschiedliche Situation der beiden Länder Frankreich und Deutschland, daß nur eine schrittweise Inangriffnahme der Aufgaben Aussicht auf Erfolg haben kann. Die Einführung eines völlig neuen europäischen Kontenrahmens wäre unter den gegebenen Bedingungen wahrscheinlich nicht zweckmäßig. Es kommt bei einer Vereinheitlichung auch nicht auf Einheitlichkeit und Vergleichbarkeit äußerer Formen oder rechnungstechnischer Verfahren an, sondern auf diejenige der Konten- und Zahleninhalte, damit die Ursache von Zahlenunterschieden geklärt werden kann. Es erscheint angezeigt, das Ausmaß der Vereinheitlichung zunächst so weit wie möglich zu beschränken. »Wichtiger als die Klassifizierung aller Konten, der Kontengruppen und der Kontenarten ist eine Normalisierung der Begriffsnamen, damit man sich bei Unterhaltungen über rechnungstechnische Dinge versteht³²⁶.« Auch Brunet ist der Meinung, daß »die Terminologie unbestreitbar die erste Form jeder Vereinheitlichung« ist³²⁷. Der Ansicht Karl Schneiders³²⁸, daß zuerst die Grundbegriffe des Rechnungswesens geklärt werden müssen, ehe festgestellt werden kann, ob eine Normalisierung bestimmte Begriffe möglich und zweckmäßig ist, muß daher zugestimmt werden.

Die Ergebnisse der vorliegenden Arbeit bestätigen, daß die gegenwärtigen Untersuchungen der UEC, die eine internationale Vereinheitlichung des industriellen Rechnungswesens und des Prüfungswesens auf rechnungstechnischem Gebiet vorbereiten, den besten Weg zur Erreichung ihrer Ziele eingeschlagen haben. Ganz besonders die Arbeiten der beiden ersten Ausschüsse – der Commission »Technique comptable« und der Commission »Lexicologie comptable« – sind grundlegend für die Arbeiten aller anderen Ausschüsse und haben daher in gewisser Hinsicht den Charakter von Pionierarbeiten. Bei den augenblicklichen Studien der Commission »Technique comptable« steht ein morphologischer Vergleich aller Kontenrahmen im Mittelpunkt, um übereinstimmende Komplexe zu finden, zu definieren und

³²⁶ Schnettler, Albert, »Das Rechnungswesen industrieller Betriebe«, Berlin 1939, S. 289.

³²⁷ a. a. O., S. 10.

³²⁸ »Allgemeine Grundsätze für die Aufstellung eines europäischen Kontenrahmens« in »Einheitliches Rechnungswesen als Beitrag zur europäischen Integration«, Düsseldorf 1955, S. 37 ff.

gegeneinander abzugrenzen. Die Commission »Lexicologie comptable« unterstützt sie bei dieser Aufgabe durch die Ausarbeitung eines Fachwörterbuches des industriellen Rechnungswesens. Wenn diese Arbeiten vollendet sind, dann ist eine sehr wesentliche Grundlage für weitere Vereinheitlichungsarbeiten geschaffen, denn dann erst können Zahlen nach denselben Begriffen geordnet und vergleichbar gemacht werden.

Die internationale Vereinheitlichung des industriellen Rechnungswesens hat die Aufgabe, eine Bedingung für die Schaffung eines gemeinsamen europäischen Marktes zu erfüllen, der eine wirtschaftliche Integration als Vorstufe zu einer politischen Integration zum Ziel hat. Wenn das Ziel erreicht werden soll, dann gilt für die Vereinheitlichungsarbeiten auf dem Gebiet des Rechnungswesens das Wort von Hasenack³²⁹: »Das alles muß auch im wissenschaftlichen Bereich schrittweise, ohne Überstürzung und Drängen vor sich gehen, wenn die Versöhnung Bestand haben soll.«

Zusammenfassend und abschließend sei noch einmal folgendes hervorgehoben: Die vergleichende Betrachtung des industriellen Rechnungswesens und der Vereinheitlichungsbestrebungen in Frankreich und in Deutschland führte zu dem Ergebnis, daß die Widerstände, die sich einer supranationalen Vereinheitlichung in den Weg stellen, ihren Ursprung weit mehr auf psychologischem als auf rein technischem Gebiet haben. Die verschiedene Mentalität beider Völker ist die Ursache für ihre verschiedene Weltanschauung und daher für ihre verschiedene Auffassung über den Sinn des Wirtschaftens im allgemeinen und über den Sinn des industriellen Rechnungswesens im besonderen. Es ergaben sich daraus gewisse Konsequenzen für die Vereinheitlichungsbestrebungen auf nationaler Ebene, die auf Probleme schließen ließen, die bei einem Versuch auf supranationaler Ebene entstehen. Das Beispiel der betrachteten Länder Deutschland und Frankreich deutet aber nun darauf hin, daß sich die Schwierigkeiten bei einer Vereinheitlichung in größerem Rahmen, wenn also statt nur zwei Länder zehn Länder – wie im Falle der UEC – ihr Rechnungswesen vereinheitlichen wollen, eher erhöhen als vermindern würden. Es ist deshalb nicht so leicht, die individuellen Organisationsformen des Rechnungswesens in jedem Land durch eine allen gemeinsame Form zu ersetzen, weil die bestehenden Unterschiede Ausdruck der verschiedenen Denkart und Ergebnis einer verschiedenen wirtschaftlichen Entwicklung sind.

Das Problem einer supranationalen Vereinheitlichung des industriellen

³²⁹ Hasenack, Wilhelm, »Zur Wiederanknüpfung internationaler Beziehungen der Betriebswirtschaftslehre«, Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 1953, S. 324.

Rechnungswesens scheint daher recht eigentlich in der verschiedenen Mentalität aller Völker zu liegen, nämlich, wie Montaigne es in einem seiner Essais ausdrückt, darin: »Les sujets ont divers lustres et divers considérations, c'est de la que s'engendre principalement la diversité d'opinions. Une nation regarde un sujet par un visage et s'arrête à celui-la, l'autre par un autre.«

Trüge man bei einer internationalen Vereinheitlichung des Rechnungswesens diesen verschiedenen »considérations« der Völker nicht Rechnung, so würde dies die Erreichung des Zieles in Frage stellen. Nur eine langsame und stetige Evolution auf dem Gebiet der Vereinheitlichungsarbeiten, das Respektieren nationaler Eigenarten und ein allmähliches Hinführen der Völker zu einem Denken, das über die eigenen Landesgrenzen hinausgeht, trägt die Chance für ein Gelingen in sich. Diese Chance wird aber verstärkt durch den Wunsch nach der Erhaltung des Friedens in der Welt als höchstem Wunsch aller europäischen Völker, zu dessen Erfüllung die Vereinheitlichung des industriellen Rechnungswesens auf internationaler Ebene beitragen kann.

Literaturverzeichnis

- Allais, Maurice:* »Le Problème de l'Organisation de l'Enseignement Economique en France«, Revue d'Economie Politique, März-April 1953, S. 202 ff.
- Ansiaux, Raymond:* Traité d'Economie Politique, Paris 1936.
- Anthonioz, Jean:* »Du Plan français au Plan international«, Revue de la C. et des C. c., S. 902 ff.
- Aufermann, Ewald:* »Die Betriebswirtschaftslehre in Frankreich«, Der Österreichische Betriebswirt, 1953, 3./4. Heft, S. 170 ff.
- »Der neue französische Kontenrahmen«, ZfB, 1950, S. 33 ff.
- »Die Bilanzaufwertung in Frankreich«, Betriebsw. Forschung und Praxis, 1952, S. 438 ff.
- Bastin, René:* Etude d'un Plan Comptable Unifié, Brüssel 1942.
- Batardon, Léon:* »Le Plan comptable et les Progrès de la Technique«, La C. et les A., Juli-August 1950, S. 195 ff.
- »Examen critique du Plan comptable«, La C. et les A., Febr. 1951, S. 41 ff.
- »Autres réflexions en marge du Plan comptable 1947«, Bulletin de la S. d. C. d. F., Nr. 145, Mai 1947, S. 195 ff.
- »Réflexions sur le Plan comptable 1947«, Bulletin de la S. d. C. d. F., Nr. 144, S. 76 ff.
- Bayle, Félix A.:* »Le Plan des Epiciers«, Revue de la C. et des C. c., Mai 1950, S. 769 ff.
- Beck, K.:* »Der Kontenrahmen als Organisationsplan«, D. pr. B., 1939, S. 1 ff.
- Beck, M.:* »Der Kaufmann in der Vergangenheit und Gegenwart«, ZfhF 1952, Heft 3, S. 121 ff.
- Besnard, Léon:* »Le Plan des Epiciers«, Revue de la C. et des C. c., Juni 1950, S. 838 ff.
- Blottner, R., und Göhler, G.:* »Zusammenhänge zwischen den neuen Gesetzen und Erlassen zur Ordnung des betrieblichen Rechnungswesens«, D. pr. B., 1939 S. 750 ff.
- Böttcher, Anne Marie:* Die Erziehung des französischen Volkes zu wirtschaftlichem Denken, Diss. Heidelberg 1937.
- Bonnefous, Edouard:* L'Idée Européenne et sa Réalisation, Paris 1950.
- Bouchon, Madeleine:* »Etude sur l'influence des facteurs étrangers à la comptabilité dans l'évolution de la fonction comptable«, Economie et Comptabilité, Numéro Spécial, Dezember 1953, S. 33 ff.
- Bredt, Otto:* »Vereinheitlichung des Rechnungswesens und zwischenbetrieblicher Erfahrungsaustausch als neue Aufgaben für die Organisation der gewerblichen Wirtschaft«, Wirtschaftstreuhänder 1938, S. 10 ff.
- Bremer, H.:* »Organisatorische Maßnahmen zur Wahrung von Geschäftsgeheimnissen«, Der Betrieb 1952, S. 798.
- Brunet, André:* La Normalisation Comptable, Paris 1951.
- Rapport Général présenté au nom de la Commission de Normalisation des Comptabilités, Paris 1947.
- Brunet, Charles:* »Conseils pratiques pour tenir la comptabilité des prix de revient«, Le Tableau Fiscal et Juridique, Jan. 1953, S. 26.

- Brunet, Charles:* »Le Plan comptable 1947«, La C. et les A., Febr. 1951, S. 45 ff.
- »Mesures pratiques en vue de faciliter la diffusion et l'application du Plan comptable général«, Revue de la C. et des C. c., Mai 1949, S. 461 ff.
- »Le Plan comptable 1947 est rationnel«, La C. et les A., Jan. 1950, S. 7 ff.
- »Discussion sur le Plan comptable 1947«, Bulletin de la S. d. C. d. F., Nr. 133, April 1953, S. 102 ff.
- Calien, L.:* »Le Plan comptable, est-il rationnel«, La C. et les A., Artikelfolge Beginn Mai 1949, S. 135 ff.
- »Le Plan comptable 1947, Problèmes de demain«, La C. et les A., Juli-Aug. 1950, S. 226.
- »Journées internationales des professionnelles de la comptabilité« (Rapport), Brüssel 1952, La C. et les A., S. 211 ff.
- Chardonnet, Léon:* Traité Théorique et Pratique de Comptabilité Industrielle, Paris 1953.
- »Confrontation de quelques théories comptables et élaboration d'une méthode expérimentale de l'enseignement«, Revue de la C. et des C. c., Januar 1949, S. 375 ff.
- Chezleprêtre, Jean:* »Les Raisons d'être d'un Plan Comptable Général«, Le Commerce, Oktober 1942, S. 304 ff.
- Cordoliani, Alfred:* L'Ordre National des Experts Comptables et des Comptables Agréés, Paris 1950.
- Cunow, Heinrich:* Allgemeine Wirtschaftsgeschichte, Berlin 1929.
- Démonet, Henri:* »Défense du Plan«, Revue de la C. et des C. c., Oktober 1950, S. 929 ff.
- Dirks, Gerhard:* Das Rechnungswesen, Grundsätze, Richtlinien und Erläuterungen, Ausgabe Industrie, Frankfurt a. M. 1949.
- Divisia, François:* »Le Problème de l'Organisation de l'Enseignement en France«, Revue de l'Economie politique, März-April 1953, S. 202 ff.
- Dupont, Albert:* Contribution à l'Histoire de la Comptabilité, »Luca Paciolo, l'un de ses fondateurs«, Publications de la Société de Comptabilité de France, Paris 1926.
- Fischer, Johannes; Heß, Otto; Seebauer, Georg:* Buchführung und Kostenrechnung, Leipzig 1941.
- Fourastié, Jean:* La Comptabilité, Presses Universitaires de France, Paris 1952.
- Franck, Louis R.:* »Planisme français et démocratie«, Revue Economique, März 1953, S. 195 ff.
- Garnier, Pierre:* »Le Plan Comptable«, Comité National de l'Organisation française, März 1946, S. 1 ff.
- Gay, Konrad:* Kauffahrer, Krämer und Handelsherren, Hannover 1949.
- Geertmann, Jan, und Scherpf, Peter:* »Ein europäischer Kontenrahmen«, ZfhF 1953, S. 129 ff.
- Großmann, H.:* »Aus der Entwicklungsgeschichte der Handelshochschule Leipzig«, ZfhF 1950, S. 30 f.
- Guitton, Henri:* L'Objet de l'Economie Politique, Paris 1952.
- Hasenack, Wilhelm:* »Zur Wiederanknüpfung internationaler Beziehungen der Betriebswirtschaftslehre«, Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 1953, S. 324.

- Hauser, Henri*: Les Débuts du Capitalisme, Paris 1931.
- Hausser, Fritz*: Der aktienrechtliche Jahresabschluß und der Kontenrahmen, Diss. Frankfurt 1942.
- Hax, Karl*: Das Durchschreibeverfahren in der Buchführung und seine Einwirkung auf die Organisation der Buchführung, ZfhF 1930, Heft 6, S. 287 ff. u. S. 321 ff.
- Heaton, Herbert*: Histoire Economique de l'Europe, Paris 1931.
- Heckscher, Eli F.*: Der Merkantilismus, Jena 1932.
- Heinen, Edmund*: »Die Betriebswirtschaftslehre in Frankreich«, Neue Betriebswirtschaft, 1956, Heft 2, S. 34 f.
- Hufnagel, F. K.*: Der Kontenrahmen nach den Richtlinien des ministeriellen Erlasses vom 11. 11. 1937, Diss. Frankfurt a. M. 1940.
- Jaspers, Karl*: Die Idee der Universität, Berlin 1946.
- Kalveram, Wilhelm*: Buchhaltung und Abschluß, Berlin-Wien 1938.
- Keyserling, Graf Hermann*: Das Spektrum Europas, Stuttgart 1931.
- Kuczynski, Jürgen*: Allgemeine Wirtschaftsgeschichte, Berlin 1949.
- Laufenburger, Henry*: Théorie Economique et Psychologique des Finances Publiques, Paris 1956.
- Lauzel, Pierre*: »Autres réflexions sur le Plan comptable 1947«, Réponses à quelques critiques, Bulletin de la S. d. C. d. F., Nr. 122, März 1955, S. 93 ff.
- »Contribution à la Connaissance Economique«, Bénéfices, Juni 1953, S. 173 ff.
- Léautey, Eugène*: L'Unification des Bilans des Sociétés par Actions, Paris 1902.
- Le Faucheur, Louis*: »L'Organisation comptable dans les Entreprises Industrielles importantes«, Revue de la C. et des C. c., März 1949, S. 418.
- Löffelholz, Josef*: Geschichte der Betriebswirtschaft und der Betriebswirtschaftslehre, Stuttgart 1935.
- Lombard, Martial*: »La Comptabilité devant les Contrôles fiscaux«, Bulletin de la Société de Comptabilité de France, Nr. 146, Juli 1955, S. 70 ff.
- Lutfalla, Georges*: Résolution relative à la Mise en Application du Plan Comptable, Rapport présenté au nom de la Commission des Finances, du Crédit et de la Fiscalité, hektogr. Manuskript im Archiv des franz. Wirtschaftsministeriums (Conseil Economique), 15. März 1949.
- Madariaga, Salvador de*: Anglais, Français, Espagnols, Paris 1952.
- Marchal, Jean*: Problèmes économiques contemporaines, Les Cours de Droit, Paris 1951—1952.
- Martin, Jean André*: Comptabilité Analytique d'Exploitation, Paris 1952.
- Standards et Budgets d'Exploitation, Paris 1953.
- Menger, Karl*: »Grundzüge einer Klassifikation der Wirtschaftswissenschaften«, Jahrbuch für Nationalökonomie und Statistik, herausgeg. von Joh. Conrad, N F, 19. Bd., Jena 1889, S. 465 ff.
- Meynaud, Jean*: Politique économique comparée, Les Cours de Droit, Paris 1954—1955.
- Michaelis, Hans*: »VPO und LSÜ in neuer Gestalt«, Der Betrieb 1953, S. 85 ff.
- Montbrun, Charles*: La Formation Professionnelle des Experts Comptables, Economiques et Financiers, Rapport de synthèse présenté au Congrès de Florence du 5 au 8 Octobre 1953, hektographierte Broschüre, erhältlich beim Secrétariat Général de l'UEC, 62, rue Miromesnil, Paris.

- Neumark, Fritz*: Theorie und Praxis der modernen Einkommensbesteuerung, Bern (1947).
- Parenteau, Jean, et Charmont, Claude*: Calcul des Prix de Revient, Comptabilité Industrielle, Paris 1952.
- Parenteau, Jean*: Contrôle de Gestion par Méthode Budgetaire, Paris 1955.
- »Le Plan des Epiciers, Réponse à M. Bayle«, Revue de la C. et des C. c., S. 905 ff.
- Petit, Bernard*: Organisation Industrielle et Comptabilité Analytique d'Exploitation, Paris, ohne Jahresangabe.
- Quesnot, Raymond*: Administration financière, méthodes comptables et bilans, Paris 1919.
- Redard, Louis*: La Profession Libérale d'Expert Comptable et son Statut en France, Pariser Diss. 1947.
- Rétail, L.*: »Le Plan comptable devant l'Opinion«, La C. et les A., Juli-August 1950, S. 229.
- Etude Critique du Plan comptable 1947, Paris 1951.
- Scherpf, Peter*: Der Kontenrahmen, München 1955.
- Scherrer, Lucien*: Comptabilité Industrielle, Paris 1954.
- Schmaltz, Kurt*: Formblätter für den Jahresabschluß, Stuttgart 1955.
- Schmölders, Günther*: Finanzpolitik, Berlin-Göttingen-Heidelberg 1955.
- Schnettler, Albert*: Der Betriebsvergleich, Stuttgart 1951.
- Öffentliche Betriebe, Essen 1956.
- Das Rechnungswesen industrieller Betriebe, Wolfenbüttel 1949.
- Schulz, Carl-Ernst*: »Grundsätze zur Organisation der Buchführung im Rahmen eines einheitlichen Rechnungswesens«, Wirtschaftstreuhänder 1938, S. 19 ff.
- Schulz, Carl-Ernst, und Le Coutre, Walter*: Der Kontenrahmen, Gestaltungsgrundlagen und Änderungsvorschläge, Berlin 1948.
- Sée, Henri*: Les Origines du Capitalisme Moderne, Deutsche Ausgabe (Die Ursprünge des modernen Kapitalismus), Bern 1948.
- Histoire Economique de la France, Paris 1948.
- Séjourné, Georges*: Plan Schuman et Economie Humaine, Pariser These 1952.
- Seyffert, Rudolf*: »Betriebswirtschaftslehre, Geschichte«, Artikel im Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, 1938, Sp. 932 ff.
- Sombart, Werner*: Der moderne Kapitalismus, München und Leipzig 1928.
- Der Bourgeois, Zur Geistesgeschichte des modernen Wirtschaftsmenschen, München und Leipzig 1920.
- Die drei National-Ökonomien, Geschichte und System der Lehre von der Wirtschaft, München und Leipzig 1930.
- Stepf, W.*: »Die Anwendung von Pflichtkontenrahmen und Betriebsabrechnungsbogen in der Stahlbauindustrie«, ZfhF 1949, S. 27 ff.
- Stramm, Marcel*: Vers une comptabilité rationnelle, Paris 1952.
- »Pragmatisme ou méthodologie«, Le Tableau fiscal et juridique, Febr. 1953, S. 53 ff.
- Taton, René*: Histoire du Calcul, Presses Universitaires de France, Paris 1948.
- Villard, Henri*: »L'Utilité du Plan«, La C. et les A., Juli-Aug. 1947, S. 249 ff.
- Villeguérin, Y. de la*: »Les Plans comptables à l'Etranger«, Bulletin fiduciaire, Januar 1946, S. 37.

Wittmann, Waldemar: »Durchschreibebuchführung«, Artikel im Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, Stuttgart 1955, S. 1479.

Allgemeine Regeln zur industriellen Kostenrechnung, herausgeg. von der Reichsgruppe Industrie, Berlin, bearbeitet von Dr. Adolf Müller, Düsseldorf 1942.

Cahiers du Congrès International de Comptabilité, Paris 1950.

Ce que c'est le Plan comptable, Werbebroschüre für die Einführung des Plan comptable, Paris 1947.

»Die allgemeine Einführung eines Kontenplanes und eines Grundplanes für die Betriebsabrechnung«, nicht signiert, D. pr. B., 1940, S. 399 ff.

Documentation sur le Calcul du Prix de Revient, Editions de la Cégos, 16, rue de Monceau, Paris.

Einheitliches Rechnungswesen als Beitrag zur europäischen Integration, Bericht über den Kongreß der UEC in Florenz und Rom vom 5. bis 10. Oktober 1953, Düsseldorf 1955.

Handbuch der Finanzwissenschaft, 1. Band Tübingen 1952, 2. Band Tübingen 1956, Kostenrechnungsrichtlinien der eisen- und metallverarbeitenden Industrie. Aufgestellt von den Wirtschaftsgruppen: Elektro-Industrie, Fahrzeug-Industrie, Feinmechanik und Optik, Luftfahrt-Industrie, Maschinenbau, Berlin 1942 (KRRMe).

»La Presse Comptable«, nicht signierte Artikelfolge über aktuelle Zeitschriftenartikel und Bücher, die die Normalisation comptable betreffen. Le Tableau fiscal et juridique, Februar 1953, S. 62 ff.

Plan Comptable Général, deuxième édition, Paris 1950.

»Pour et contre le Plan comptable«, nicht signiert, La Vie industrielle, Quotidien du Soir, 13. 5. 1942, S. 1.

Rapport sur les Modifications à apporter au Plan comptable, hektographiertes Manuskript im Archiv des französischen Wirtschaftsministeriums, Conseil Supérieur de la Comptabilité, Mai 1954.

Rapport sur l'Activité de la première Sous-Commission dite des Principes, Définitions et Règles. Présenté à l'Assemblée Plénière du 11 Juillet 1946 par M. Pierre Lauzel, Rapporteur-Adjoint, hektographiertes Manuskript der Commission de Normalisation des Comptabilités, Archiv des Wirtschaftsministeriums, Conseil Economique.

Statistisches Jahrbuch für die Bundesrepublik Deutschland, Stuttgart 1956.

Abkürzungen

Bulletin de la S. d. C. d. F.: Bulletin de la Société de Comptabilité de France.

D. pr. B.: Der praktische Betriebswirt.

La C. et les A.: La Comptabilité et les Affaires.

Revue de la C. et des C. c.: Revue de la Comptabilité et des Cadres comptables.

ZfhF: Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung.

Lebenslauf

Am 27. April 1928 wurde ich als Tochter des damaligen Betriebsleiters der G. Haindl'schen Papierfabriken, Dr.-Ing. Walter Brecht, in Augsburg geboren. 1931 erhielt mein Vater einen Ruf als Ordinarius an den Lehrstuhl für Papierfabrikation und deren Maschinen an die Technische Hochschule Darmstadt. In Darmstadt besuchte ich von 1934—1938 die Volksschule und anschließend bis zum Abitur im Jahre 1947 die Viktoriaschule (Realgymnasium für Mädchen). Zwischendurch war ich von 1943—1945 in der Schule Schloß Salem am Bodensee. Im Herbst 1947 begann ich am Auslands- und Dolmetscher-Institut der Universität Mainz in Germersheim am Rhein das Studium der französischen und der russischen Sprache und legte 1949 das Examen als akademisch geprüfter Übersetzer für Französisch und Russisch ab. Anschließend studierte ich weitere zwei Semester am Dolmetscher-Institut der Universität Heidelberg und beendete das Sprachstudium 1950 mit der Diplom-Dolmetscher-Prüfung. Während der Semesterferien ergänzte ich meine Sprachstudien durch zahlreiche Auslandsaufenthalte, vor allem in Frankreich und in England. Im Herbst 1950 begann ich, an der Kultur- und Staatswissenschaftlichen Fakultät der Technischen Hochschule Darmstadt Betriebswirtschaft zu studieren und setzte dieses Studium im folgenden Semester an der Universität Frankfurt am Main fort, wo ich am 20. Mai 1954 die Prüfung als Diplom-Kaufmann ablegte. Von November 1954 bis September 1955 war ich als wissenschaftliche Hilfskraft am Finanzwirtschaftlichen Seminar der Universität Frankfurt, dessen Direktor Prof. Dr. Fritz Neumark war, tätig. Gleichzeitig beschäftigte ich mich unter Leitung von Herrn Professor Dr. Karl Hax mit der Anfertigung meiner Dissertation. Ein Stipendium der französischen Regierung erlaubte mir im Herbst 1955 einen zweimonatigen Studienaufenthalt in Paris, um dort Material für meine Arbeit zu sammeln. Im Frühjahr 1956 schloß ich die Dissertation ab und bereitete mich auf die Doktorprüfung vor. Tag der Promotion war der 19. Dezember 1956. Während meines Studiums der Betriebswirtschaftslehre waren meine Lehrer die Herren Professoren Dr. Karl Banse, Dr. Paul Flaskämper, Dr. Erich Gutenberg, Dr. Karl Fr. Hagenmüller, Dr. Karl Hax, Dr. Helmut Koch, Dr. Max Muß, Dr. Fritz Neumark, Dr. Paul Nowak, Dr. Heinz Sauermann und Herr Privatdozent Dr. Dr. Richard Dornemann.

*Ich versichere hiermit eidesstattlich,
daß ich die vorliegende Arbeit selbst-
ständig und nur unter Benutzung der
angeführten Quellen und Hilfsmittel
angefertigt habe. Sämtliche Entleh-
nungen oder Anlehnungen sind durch
Quellenangaben kenntlich gemacht.*

Ingeborg Brecht

Oberschwäbische Verlagsanstalt Ravensburg